



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

Processo n° 10825.720076/2010-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.278 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria PIS. COMPENSAÇÃO.
Recorrente RAIZEN ENERGIA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

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

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 para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO.

O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004. SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, deve ser calculado somente sobre o valor dos bens previstos no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não sobre os serviços prestados por pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA.

Os serviços de capatazia e estivas geram créditos de PIS, no regime não-cumulativo, como serviços de logística, respeitados os demais requisitos da Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que ao presente processo seja aplicado o que foi decidido no processo administrativo nº 13888.003535/2005-69.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovanni Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

A interessada apresentou pedido de compensação de créditos oriundos do PIS, apurado no 4º trimestre de 2004.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

O processo epigrafoado foi formalizado para tratamento do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 23982.41723.280109.1.1.08-0392 (fls. 01/05), transmitido em 28/01/2009, relativo a créditos de PIS — Não cumulativo apurados no 4º trimestre de 2004, pela empresa FBA FRANCO BRASILEIRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL — CNPJ nº 00.204.597/0001-96, que foi sucedida pela interessada. O valor do crédito pleiteado foi de R\$ 13.155,28.

Por meio do despacho decisório de fls. 10/12, a DRF Bauru indeferiu o pedido nos termos da seguinte ementa:

A utilização total do direito creditório reconhecido em declarações de compensação anteriores, impossibilita o deferimento do Pedido de Ressarcimento.

Segundo consignado no referido despacho decisório, pesquisas efetuadas nos sistemas de controle da RFB retornaram a informação de que o direito creditório pleiteado "está sendo tratado no processo nº 13888.003535/2005-69, onde o contribuinte informa ter direito a R\$ 420.880,66". E o valor do crédito reconhecido pela DRF Piracicaba foi de R\$ 300.231,42, "que foi insuficiente para a quitação das compensações controladas no processo nº 13888.720630/2009-54". Em face destas constatações, assim concluiu a autoridade a quo:

Apesar da empresa sucessora ter legitimidade para o envio do presente Pedido de Ressarcimento, como indica a título de

crédito junto à Fazenda nacional o mesmo direito creditório tratado no processo nº 13888.003535/2005-69, que foi objeto do Despacho Decisório que não homologou totalmente as compensações declaradas por insuficiência de direito creditório, não resta direito creditório a título de PIS Não Cumulativo — Exportação passível de ressarcimento.

A contribuinte foi cientificada da referida decisão por meio do comunicado de fl. 13, recebido em seu domicílio tributário em 09/11/2010 (fl. 14).

Em 07/12/2010 foi protocolada a manifestação de inconformidade, conforme peça de fls. 23/37, firmada por procuradores regularmente estabelecidos (fls. 38/39),

por meio da qual a recorrente alega, em síntese, que:

a) "a não-cumulatividade da contribuição COFINS não deve ser equiparada com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI", uma vez que a primeira "tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.833/03)". Neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Cofins não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos. Para o caso da Cofins "aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos". É esta a lição da melhor doutrina;

b) a legislação que instituiu o sistema da não-cumulatividade para as contribuições "não definiu o conceito de insumos e nem obrigou à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito". E, "como é de ampla sabença, o termo insumos tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional —e até no estrangeiro (input, em inglês) —, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.";

c) entretanto, a Receita Federal, "a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de insumos nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04". Esta restrição representa "manifesto vício de ilegalidade". O princípio da legalidade está insculpido na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração conforme comanda o art. 37 da Carta Magna. Assim também ensina a melhor doutrina, e é este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;

d) nestes termos, "afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora";

e) *especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos, estas não podem prevalecer porquanto "tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal". Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência nº 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;*

f) *o mesmo vale em relação "aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial", assim como "ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização". Portanto, "sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar". E não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e, por isso, não gerariam direito a créditos de Cofins. Isto porque, "consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo";*

g) *"no item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo". Neste sentido, destacam-se os serviços de manutenção da mecanização industrial e transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados nas lavouras;*

h) *são também indevidas as glosas dos custos relacionados com armazenagem e transporte do produto para fins de exportação, inclusive as demais despesas portuárias. "Não há como negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo";*

i) *"não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais — vinhaça — para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa";*

J) *"no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado". É que, juridicamente, o imóvel rural pode ser considerado um "prédio rústico", como prescreve o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), conceito este posteriormente incorporado no texto da Lei nº 8.629/93, que tratou da reforma agrária. Neste sentido, aplica-se à espécie o disposto no art. 110 do CTN.*

k) *"por fim, vale dizer que a compensação objeto do presente pedido de ressarcimento já foi alvo de homologação tácita, nos termos do § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96".*

Conclui a reclamante requerendo a reforma da decisão recorrida, para o fim de lhe ser integralmente reconhecido o direito creditório pleiteado.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RJO n.º 14-34.008, de 06/06/2011 (fls. 69 e ss.), assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DE PIS NÃO-CUMULATIVO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPERTINÊNCIA.

Não há que se falar de homologação tácita de pedido de ressarcimento que não foi objeto de compensação declarada, mormente quando constatado que a interessada tomou ciência da decisão recorrida em prazo muito inferior àquele prescrito em lei para a homologação de compensações declaradas.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. EMPRESA SUCESSORA. CRÉDITOS DE PIS NÃO-CUMULATIVO DE TITULARIDADE DE EMPRESA SUCEDIDA. DECISÃO PROFERIDA EM PROCESSO ANTERIOR. SALDO CREDOR. INEXISTÊNCIA.

Uma vez configurada a inexistência de saldo credor remanescente após a utilização dos créditos pela empresa sucedida, em face de decisão proferida em processo anterior, de interesse daquela empresa, há que se concluir pelo indeferimento do pedido, manejado pela empresa sucessora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 120 e ss., por meio do qual repete, basicamente, os mesmos argumentos já delineados em sua manifestação de inconformidade.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente apresentou pedido de compensação de débitos seus com crédito oriundo do PIS tratado no processo administrativo nº 13888.003535/2005-69, do mesmo interessado e ora igualmente apreciado.

Interposta manifestação de inconformidade da decisão que indeferiu o pedido (inexistência de saldo disponível no processo antes referido), a DRJ julgou-a improcedente, daí o recurso voluntário.

Como se vê, o presente litígio segue a sorte do que decidido no processo em que debatido o crédito de PIS cuja compensação se requer, de sorte que é de se aplicar aqui o que lá decidido. Eis porque passamos a reproduzir e adotar como razão de decidir o voto condutor do acórdão prolatado nos autos do processo administrativo nº 13888.003535/2005-69:

*Conforme relatado, o litígio versa sobre o conceito de insumos para o efeito da apuração do PIS/Cofins não cumulativo, definição que, no entender do Superior Tribunal de Justiça - STJ, em decisão proferida na sistemática dos recursos repetitivos (portanto, de observância aqui obrigatória, conforme art. 62 do RICARF/2015), deve atender aos critérios da **essencialidade e da relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço na atividade econômica realizada pelo contribuinte (Recurso Especial nº 1.221.170/PR):*

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e

exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.***

No caso específico, a fiscalização aplicou o conceito mais restritivo de insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB, também utilizado no acórdão recorrido.

E conforme também nele ressaltado, a Recorrente atacou as glosas de maneira genérica, portanto, não se reportou especificamente a uma em determinado, identificando os dados da aquisição do bem glosado (nota fiscal, valor, data, ou mesmo o item destacado nas planilhas elaboradas pela autoridade fiscal), de modo que, assim como no acórdão recorrido, aqui também as glosas serão analisadas nos termos dos recursos.

Bens utilizados como insumos

Segundo a Recorrente, são eles: ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estariam diretamente ligados ao processo produtivo.

Embora a DRJ tenha adotado o entendimento da fiscalização, sabe-se que a própria Receita Federal do Brasil - RFB já admite a apropriação de créditos sobre gastos com a manutenção de bens e veículos empregados na produção. É o que prevê a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. *In casu*, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) **partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;**

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) **bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;**

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos

de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13. Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015. Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.

Não obstante ausente, nos autos, maiores detalhes sobre o que são as tais "ferramentas operacionais", a razão para o indeferimento, juntamente com o indeferimento dos materiais de manutenção, foi a de que não se enquadrariam no conceito de insumo. A Recorrente, porém, sustenta a sua utilização no processo produtivo, o que o só adjetivo que acompanha o termo "ferramentas" parece, com efeito, indicar.

Assim, na falta de maiores detalhes, máxime por parte da fiscalização, entendemos que as ferramentas operacionais e os materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool devem ser considerados insumos para o efeito de creditamento do PIS/Cofins.

Defende-se também os créditos sobre as aquisições de combustíveis utilizados no "transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial".

*Os gastos com os combustíveis e lubrificantes utilizados na produção devem ser considerados insumos, nos termos do art. 3º, II, das Lei nº 10.637, de 2002, inclusive aqueles despendidos no transporte de matéria-prima – no caso, da cana-de-açúcar – do local em que é colhida para a produção do açúcar e do álcool, porque se incorporam ao valor daquela, mas não os gastos com combustíveis utilizados no transporte do produto **após encerrada a sua produção**, hipótese para a qual a legislação, especificamente, prevê a possibilidade de creditamento apenas sobre o **frete pago pelo vendedor** (inciso IX do mesmo dispositivo).*

*Todavia, ensejam o creditamento os gastos com os combustíveis utilizados em bens aplicados na produção, **inclusive na fase agrícola**.*

Cumpre ressaltar, a propósito do tema, que, conforme já expusemos noutros votos, os bens e serviços utilizados na fase agrícola, assim como a depreciação de tais bens, não ensejam, a nosso juízo – mas não para os demais integrantes desta Turma –, o creditamento de PIS/Cofins.

É que, segundo o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente geram o direito ao crédito, no regime não cumulativo, os bens e

*serviços utilizados como insumos na **produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**. Vejam:*

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e **na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de

limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (g.n.)

Note-se que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Se se pretendesse abarcar todos as despesas realizadas para a obtenção da receita, não veríamos o elenco de hipóteses que vemos na norma. Ademais, consoante deixou cristalino o legislador na Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP n.º 135, de 30/10/2003, posteriormente convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, um dos principais motivos para o estabelecimento do regime não cumulativo na apuração do PIS e da Cofins foi combater a verticalização artificial das empresas, a fim de que as diversas etapas da fabricação de um produto ou da prestação de um serviço pudesse ser realizado por empresas diversas, de sorte a gerar condições para o crescimento da economia.¹

*Admitir que, no cálculo dos créditos, se incluam os dispêndios na aquisição daqueles bens ou serviços só remotamente empregados na produção do produto final ou no serviço prestado – os chamados "insumos dos insumos" – é não apenas permitir o que o legislador pretendeu desestimular, mas é também legislar. Afinal, os diplomas legais aqui referidos delimitaram os insumos àqueles bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na **produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, é dizer, aqueles insumos efetivamente empregados no produto final do processo de industrialização ou no serviço prestado ao tomador, não aqueles bens ou serviços consumidos, pela próprio contribuinte, em etapas anteriores, aqueles, enfim, só remotamente empregados.***

É como vem entendendo a 3ª Turma da CSRF. Exemplificativamente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

¹ Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP n.º 135, de 2003: 1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

Data do fato gerador: 29/02/2004

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. INSUMO DE INSUMO. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários, combustíveis e lubrificantes para o maquinário agrícola e aquisições de adesivos, corretivos, cupinícidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar.

(Redator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303-005.541, de 16/08/2017)

*Esse, contudo, não é, como todos sabemos, o entendimento dos demais integrantes desta Turma², de modo que, **somente por economia processual e apreço ao princípio da colegialidade**, também passamos a adotar aqui aquele que entende que os gastos realizados na fase agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar a ser utilizado na produção do açúcar e do álcool também podem ser levados em consideração para fins de apuração de créditos para o PIS/Cofins. **No caso, os combustíveis utilizados em bens aplicados na fase agrícola (v.g., tratores, colheitadeiras), inclusive o adubo e os produtos químicos nela utilizados.***

Os gastos com mão-de-obra própria, porém, não podem ser considerados insumos utilizados na produção (não equivalem à aquisição dos serviços a que se refere o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002), exceto quando há a contratação de empresa de trabalho temporário (Solução de Divergência Cosit nº 29, de 26 de outubro de 2017).

Serviços utilizados como insumos

Ao contestar as glosas, a Recorrente afirma que, para a industrialização do açúcar e do álcool, é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção. Irresigna-se, também, com a glosa dos custos relacionados a armazenagem de álcool e açúcar, com o transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, afirmando que estão diretamente ligadas ao processo produtivo.

² PROCESSO PRODUTIVO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. ETAPA AGRÍCOLA. CUSTOS. CRÉDITO.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de pertinência, emprego e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas. (Rel. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Acórdão nº 3201-003.411, 02/02/2018)

Como já assentado na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016, os serviços de manutenção, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, empregados em bens aplicados na produção ensejam o creditamento,

Não houve glosa, porém, em relação às despesas com armazenagem e frete na operação de venda, ao menos segundo o Termo de Informação Fiscal já aqui mencionado. É o que se comprova nos seus parágrafos 7 e 7.1:

7. Na composição da linha 7 (Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda) a empresa, intimada, apresentou os espelhos das notas fiscais ou recibos de pagamentos que compunham a conta **6101242421 - Despesas Portuárias** (ver fls. 37 – item 4). E foram considerados apenas os gastos discriminados nos documentos como de armazenagem ou frete (art. 8º, II, “e” da IN SRF 404/04), sendo excluídos os demais, como: despesas portuárias, ad valorem, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro, despesas com estufagem, despesas com estadia de container, despesas com utilização de empilhadeira, serviços operações portuárias, despesas com liberação e acompanhamento, despesas com locação empilhadeira, despesas com inspeção e acompanhamento, adesivos, despesas com papel kraft, serviços mão de obra prestados no embarque, capatazia, serviços prestados no embarque. Ao final das planilhas de cada mês do 4º trimestre de 2004 encontram-se discriminadas as exclusões efetuadas.

7.1. Tampouco podem ser consideradas como despesas com frete ou de armazenagem as **despesas de estadia**, que foram também excluídas.

As despesas glosadas, bem se vê, referem-se a despesas realizadas no porto onde exportados os produtos industrializados, como os serviços de despacho aduaneiro, assessoria logística e capatazia. No concernente a este último, a legislação não prevê o creditamento, tal como decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF:

PIS. SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVAS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de PIS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

(Acórdão nº 9303-004.383, de 08/11/2016)

Bens adquiridos para revenda - Rateio e receita financeira - Benfeitoria em Imóveis - Aluguéis de Máquinas, equipamentos e prédios - Bens do Ativo Imobilizado

Nestes tópicos do recurso, a Recorrente traz matérias novas, as quais, portanto, não foram objeto de expressa contestação na manifestação de inconformidade, de modo que precluso o seu direito de vê-las apreciadas neste Colegiado.

Despesas de arrendamento agrícola

Entendemos correta a posição – considerando, enfatize-se, a possibilidade de considerar os gastos realizados na etapa agrícola na apuração de créditos para o PIS/Cofins – que compreende que os gastos com esta modalidade de arrendamento também devem ser computados para a mesma finalidade.

A própria RFB já admite o creditamento, consoante comprova a ementa da Solução de Consulta Cosit nº 331, de 21 de junho de 2017 (Publicada no DOU de 30/06/2017, seção 1, página 46):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.
CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.
*A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre alugueis de prédios **pagos a pessoa jurídica**, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação. **A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.** A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.*

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV; Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº 8.629, de 1993; Decreto nº 59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº 4.382, de 2002, art. 9º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS
EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.
CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.
*A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins pode descontar créditos sobre alugueis de prédios **pagos a pessoa jurídica**, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação. **A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.** A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel*

rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IV; Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº 8.629, de 1993; Decreto nº 59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº 4.382, de 2002, art. 9º.

Há que se fazer, porém, duas observações: a) somente quando o arrendador for pessoa jurídica, é que se afigura possível o crédito respectivo, haja vista que o art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, assim o exigem; b) a parcela reconhecida deve limitar-se ao percentual que a Recorrente tem direito no resultado da parceria (p. ex., 90%). Na concessão do crédito, deve-se observar, outrossim, o disposto no art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004.

Bens e serviços adquiridos de pessoas físicas

Aqui, a Recorrente defende o creditamento, ao fundamento de que os serviços prestados por pessoas físicas (transporte de resíduos industriais – vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar etc.) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito de PIS não cumulativo, devendo referido crédito ser realizado de forma integral para não ferir a regra da não cumulatividade da contribuição.

*Não é, contudo, o que prevê o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004³, que estabeleceu que o crédito presumido de que trata, para as pessoas jurídicas, cooperativas e nas condições que especifica, deve ser calculado **somente sobre o valor dos bens** previstos no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, **não sobre os serviços** prestados por pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.*

A restrição é legal e, de conseguinte, não pode ser afastada por esta instância administrativa (Súmula CARF nº 2).

³ Art. 8o As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, para **reverter** as glosas de créditos decorrentes dos gastos realizados apenas sobre os seguintes itens:

(i) ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool;

(ii) combustíveis utilizados nos bens aplicados na produção, inclusive na fase agrícola;

(iii) adubo e produtos químicos utilizados na fase agrícola;

(iv) serviços de manutenção, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, empregados nos bens aplicados na produção;

(v) arrendamento agrícola.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado

O presidente incumbiu-me de redigir o acórdão na parte pertinente aos gastos de capatazia e estiva.

Os gastos com logística, na operação de aquisição de insumos, geram direito a crédito por comporem o conceito contábil de custo de aquisição de mercadoria⁴.

Os gastos logísticos para movimentação de insumos, internamente ou entre estabelecimentos da mesma empresa, inserem-se no contexto de produção do bem, porque inerentes e relevantes ao respectivo processo produtivo. Desse modo, devem gerar direito de crédito, na esteira do Resp 1.221.170/PR, que tramitou sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543C do CPC), e que vincula o Carf (art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno).

No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos da Lei, como, por exemplo, que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado.

⁴ 11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.273/10)

Processo nº 10825.720076/2010-95
Acórdão n.º **3201-004.278**

S3-C2T1
Fl. 320

Por último, mas não menos importante, cumpre assentar que as eventuais matérias de defesa ventiladas no recurso apresentado neste processo, mas não repisadas no recurso interposto no processo administrativo nº 13888.003535/2005-69, deixarão de ser apreciadas, porque, não cabendo aqui reabrir a sua discussão, em nada interferem na decisão proferida neste último.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, **para que ao presente processo seja aplicado o que decidido no processo administrativo nº 13888.003535/2005-69.**

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

