ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10840.002007/2004-60

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

Processo nº	10840.002007/2004-60
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-005.537 – 3ª Turma**
Sessão de	16 de agosto de 2017
Matéria	PIS NÃO CUMULATIVO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	USINA BAZAN S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2003 a 28/02/2004

PIS. 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 e aquisições de adesivos, corretivos, cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(Assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3403-001.340,** da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por

- Por unanimidade de votos:
  - ✓ Afastou a glosa do "transporte de funcionários" e, em relação ao estoque, para que sejam computados os valores correspondentes aos Adesivos, Corretivos, Cupinicidas, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas, não devendo computar no estoque o valor do serviço de transporte de pessoas e;
  - ✓ Reconheceu o direito ao crédito pelas aquisições de Adesivos, Corretivos, Cupinicidas, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas; e
- Por voto de qualidade, em negar provimento quanto ao crédito pelo complemento de preço.

O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/05/2003 a 28/02/2004

Ementa: PIS/COFINS NÃOCUMULATIVO. CRÉDITO. ESTOQUE. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não existe nenhum prazo decadencial ou prescricional em curso a partir do momento do levantamento do estoque para o cômputo dos créditos no regime não cumulativo de PIS/Cofins. O prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN aplica-se exclusivamente aos procedimentos de lançamento por

homologação, sendo despropositado referir-lhe aos casos de ressarcimento e compensação. Nos pedidos de compensação apenas corre o prazo de homologação tácita previsto no art. 70 da Lei 9.430/96, que começa a contar da data da apresentação da declaração de compensação.

PIS/COFINS NÃOCUMULATIVO. CRÉDITO. ART. 3º, II, DA LEI 10.637/2002. BENS ADQUIRIDOS OU CUSTOS INCORRIDOS NO MÊS. COMPLEMENTO DO PREÇO PELA AQUISIÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR. AÇÚCAR TOTAL RECUPERÁVEL (ATR). AQUISIÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 10.637/2002. IMPOSIBILIDADE.

Nada obstante efetuado o pagamento na vigência da Lei nº 10.637/2002, se tal pagamento é feito a título de complemento de preço em relação a cana de açúcar adquirida no ano de 2002, portanto, em momento anterior à vigência da sistemática não cumulativa, não há direito de crédito porque se refere a aquisição ocorrida antes da vigência da Lei.

O complemento do preço também não pode ser adicionado ao estoque de abertura, na forma do art. 11 da Lei nº 10.637/2002, porque dependeria de prova de que a cana de açúcar adquirida ainda permaneceria em estoque na data em que o crédito pelo estoque foi gerado.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ART. 3º, II DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. CUSTO AGRÍCOLA (ADESIVOS, CORRETIVOS, CUPINCIDA, FERTILIZANTES, HERBICIDAS E INSETICIDAS). COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES PARA O MAQUINÁRIO DE CORTE E TRANSPORTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAS ENTRE A SEDE DA EMPRESA E O LOCAL DO CORTE DA CANA DE AÇÚCAR. POSSIBILIDADE.

A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte.

Nada obstante o produto final seja o açúcar e o álcool, o direito de crédito não fica restrito aos insumos utilizados na industrialização, que é a fase final da produção, mas ao longo de todo o processo produtivo, o que inclui os custos agrícolas, nisto considerados os adesivos, corretivos,

cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas, devendo, pois, ser tomado um conceito abrangente de produção.

Na atividade de usinagem de cana de acúcar, o transporte dos funcionários até o local do corte da cana de açúcar é uma atividade integrante, porquanto necessária, do processo produtivo. Situação em que o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ART. 12 DA LEI 10.833/2003. ESTOQUE DE ABERTURA.

Para a apuração dos créditos em relação ao estoque, devem ser computados os bens – incluindo-se neste conceito os adesivos, corretivos, cupincidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas –, não se computando os valores correspondentes a serviços. ”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão proferido pela Eg. 3ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que, entre outros, por unanimidade dos votos, deu provimento ao recurso voluntário para **afastar a glosa do “transporte de funcionários” e para que seja reconhecido o direito ao crédito relativo às aquisições de “adesivos, corretivos, cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas**”.

Em Despacho às fls. 319 a 320, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- Os insumos utilizados na lavoura de cana de açúcar foram incorporados à cana de açúcar que, por sua vez, foi utilizada como matéria-prima na produção do açúcar e álcool, de tal forma que tais insumos acabaram por ser consumidos ao longo do processo de industrialização;

- Os gastos com transporte de cortadores de cana até a lavoura são essenciais à atividade.

Em 10.8.17, foi juntado aos autos os seguintes documentos:

- Memorando:
  - ✓ Solicitando a análise de pedido de desistência parcial de julgamento apresentado pelo sujeito passivo em 25.9.2015, para inclusão de saldo devedor na consolidação do parcelamento da Lei 12.996/14;
  - ✓ Ressaltando que o sujeito passivo pretende incluir na citada consolidação somente o valor de R$ 2.119,24, referente a parte do débito de CSLL de código 2484 – vencido em 30.7.2004.
- Planilha com os dados da desistência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os critérios de conhecimento trazidos pelo art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores. O que concordo com o despacho de exame de admissibilidade.

Contrarrazões devem ser consideradas, eis que tempestivas.

Recordo apenas que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional traz discussão acerca da constituição ou não de crédito sobre gastos com transporte de funcionários e com as aquisições de "adesivos, corretivos, cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer *a priori* sobre o conceito de insumos.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se trata de matéria controvérsia.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

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

> *"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como*

traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

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

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

II ***bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes****, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 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;"

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

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

[...]

II ***bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes****, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)".*

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

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas."

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite- se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

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

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

  "Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

  [...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)

a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação ***diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*** *(Incluído)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)

[...]"

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

"Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, ***em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado****;*

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

> ***a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado****; e*
> *b) os serviços prestados* ***por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.***
> *[...]"*

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
c. Bens utilizados na prestação de serviços;
d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de "insumos" para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

> "*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ.*

CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. *Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

2. *Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório ".*

3. *São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

4. *Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.*

5. ***São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente***

> ***empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.***
>
> ***6.*** *Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim,* ***impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***
>
> ***7.*** *Recurso especial provido."*

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

> *"COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.*

> *1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.*
>
> *Precedentes.*
>
> *2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos."*

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Passadas tais considerações, ressurgindo ao caso vertente, é de se recordar que o sujeito passivo exerce atividade agroindustrial, tendo como objeto social a fabricação de açúcar e o álcool, sendo imprescindível para o exercício dessa atividade a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, que abrange o plantio, o corte, o carregamento, o transporte, a pesagem e amostragem, a produção do açúcar e álcool, a distribuição e a venda deste produto.

Nota-se que, para tanto, desde a colheita e recebimento da cana-de-açúcar até o empacotamento e armazenamento do açúcar, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção, tornando necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos na produção, para se entender tais custos serem essenciais à atividade/produção do sujeito passivo.

Sendo assim, considerando que as etapas de corte, carregamento e transporte da cana até o estabelecimento industrial são representativas e envolvem grande parte dos custos operacionais necessários para o exercício da atividade de produção, é de se constatar que, nessa etapa, se faz essencial o transporte de trabalhadores rurais para o corte de cana-de açúcar, eis o acesso restrito a essas áreas de produção. Diferentemente de mero transporte de funcionários da residência para o "trabalho" – local da prestação de serviço.

Dessa forma, concordo com o acórdão recorrido que considerou que na atividade de usinagem de cana de açúcar, o transporte dos funcionários até o local do corte da cana de açúcar é uma atividade integrante, porquanto necessária, do processo produtivo. Situação em que o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo.

Quanto às aquisições de "adesivos, corretivos, cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas", entendo correto o entendimento dado pelo acórdão recorrido, eis que, consta dos autos do processo as etapas de produção do sujeito passivo:

> *"Após a colheita, a cana de açúcar passa pela pesagem e pela análise no laboratório "PCTS", onde se verifica a qualidade do produto recebido;*
> *Na sequência a cana é lavada com água e cal e, após ser picada, passa por um eletroímã para a retirada de metais eventualmente existentes;*
> *Depois de moída, a cana passa por seis termos de moenda, onde é extraído o caldo ao qual é adicionado o biocida para inibição de bactérias;*
> *O caldo passa por peneiras rotativas para retirada de excesso de bagaço;*
> Para a produção do álcool:
>
> - *O caldo é bombeado para um tanque de recepção e, em seguida, passa por um regenerador de calor, que altera sua temperatura para 35 ou 40º C;*
> - *Após é aquecido até 115ºC para eliminação de bactéria;*

- *Na sequência é levado para decantação, onde é adicionado polímero para retenção do Iodo, melhorando assim a qualidade do caldo;*
- *Após a decantação, o caldo passa por peneiras rotativas, onde se elimina possíveis resíduos de bagaço e é enviado para um tanque pulmão (que gerencia a troca de calor);*
- *Finalmente é preparado o Mosto (caldo), que passa por um processo de resfriamento para fermentação, dando origem ao produto final – álcool.*

Para produção do açúcar:

- *O caldo é bombeado para um tanque de recepção e, em seguida, é adicionado ácido fosfórico (que ajuda a decantação desse caldo, melhorando a sua transparência);*
- *Na sequência o calado para o regenerador, onde ocorre uma troca de calor;*
- *Após o caldo passar por um tratamento de sulfitação e caleação, recebendo o enxofre, cal e clarificante;*
- *Aquecimento do caldo, aquecimento do caldo até 110ºC para concentração do caldo (retirada de água)*
- *No decantador é adicionado polímero para retenção do iodo, melhorando assim a qualidade do caldo;*
- *Após a decantação o caldo passa por peneiras rotativas, onde se elimina possíveis resíduos de bagaço;*
- *Pré-evaporação e Evaporação – é um processo de concentração do caldo até obtenção de xarope com alta concentração, neste processo utiliza-se antiescustrante e amônia.*
- *Após a obtenção do xarope este é aquecido e passa por um processo de flotação, que é a retirada de impurezas (utiliza-se ácido fosfórico e polímero), dando origem ao produto final – açúcar.*

Obs.: o vapor utilizado como energia é obtifo através do processo de geração de vapor, nesta etapa a água é tratada com os seguintes produtos: hipoclorito de sódio (cloro), sal grosso e optisperse (fosfato).”

Nesse ínterim, vê-se claro que os insumos utilizados na lavoura de cana de açúcar - adesivos, corretivos, cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas – foram incorporados à cana de açúcar que, por sua vez, foram utilizados como matéria-prima na produção do açúcar e álcool – eis que acabaram por ser consumidos ao longo do processo de industrialização/produção.

Não obstante, considerando memorando e planilha juntados aos autos do processo em 10.8.17, informando sobre a desistência parcial, apenas atento que deve, após esse julgamento, a unidade competente analisar se há crédito tributário passível de desistência parcial, tal como exposto pelo sujeito passivo. Ademais, importante trazer que se aplica o art. 78 do RICARF/2015, *in verbis*:

> *"Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.*
>
> *§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.*
>
> *§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.*
>
> *§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.*
>
> *§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.*
>
> *§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão*

ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis."

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento da contribuição para o PIS no regime da não-cumulatividade previsto na Lei 10.637/2002. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto a possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins sobre gastos com serviços

de transporte de funcionários e aquisições de adesivos, corretivos, cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar.

O acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de tal creditamento, afirmando que tais itens integram o conceito de insumos utilizados na produção dos bens produzidos e vendidos pelo produtor/vendedor.

A Fazenda Nacional insurge-se contra esta possibilidade argumentando em apertada síntese pela falta de previsão legal para a concessão dos créditos nesta hipótese.

Porém, como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da essencialidade, adotados pelo acórdão recorrido e pelo voto vencido.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º da Lei nº 10.637/2002, que trata das possibilidades de creditamento do PIS:

> *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *(...)*
>
> *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 - (VETADO)*
>
> *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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 - 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)

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) (Vigência)

(...)

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído 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)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição custos com bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens destinados a venda.

Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

No presente caso é incontroverso que os gastos com serviços de transporte de funcionários e aquisições de adesivos, corretivos, cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar não foram utilizados diretamente na produção dos bens produzidos/vendidos. Tais gastos foram incorridos com o custeio agrícola da cana-de-açúcar e não com a fabricação do bens industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor.

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que os gastos com aqueles bens e serviços são necessários à produção dos produtos fabricados e vendidos pelo contribuinte. Mas o legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços. Portanto considerando que tais gastos não se enquadram no conceito de insumos nem foram utilizadas diretamente na fabricação dos produtos (açúcar e álcool) não é possível tal creditamento.

Assim, por se tratar de despesas com bens e serviços que não foram utilizados no processo de produção dos bens produzidos/vendidos, mas no custeio agrícola da cana-de-açúcar, as glosas dos créditos da contribuição, efetuadas pela autoridade administrativa, devem ser mantidas.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal