



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

Processo nº	10865.902025/2013-56
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3201-004.012 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	23 de julho de 2018
Matéria	COFINS. INSUMO
Recorrente	ABENGOA BIOENERGIA AGROINDÚSTRIA LTDA
Recorrida	FAZENDA PÚBLICA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. FASE AGRÍCOLA. INSUMO DE INSUMO. POSSIBILIDADE.

Os chamados “insumos de insumos” geram direito a crédito de Pis e Cofins, quando pertencentes ao ciclo de produção e sejam de natureza não administrativa. Não há vedação a tais créditos, na legislação de Pis e Cofins e na jurisprudência vinculante (Resp 1.221.170/PR)

PEDÁGIO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com o pagamento de pedágios não ensejam o creditamento da Cofins no regime não cumulativo.

Recurso Voluntário Parcialmente Provedo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso, para manter a glosa apenas dos gastos com o pagamento de pedágios. Vencido o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (relator), que lhe negava provimento, e os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que lhe davam integral provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovitz Belisario, Marcelo Giovani 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 eletrônico de ressarcimento de crédito oriundo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativa, apurado no terceiro trimestre de 2010.

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

Trata o presente processo do pedido de ressarcimento n.º 12852.99759.190412.1.1.09-02396, no valor de R\$ 5.652.452,96 relativo à Cofins Não Cumulativa – Exportação apurada no 3º trimestre de 2010.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira / SP, por meio do Despacho Decisório de fls. 491/493, deferiu parcialmente o pedido, em razão de glosas na análise da documentação que lastreia o pedido inicial, por meio da fiscalização levada a efeito e concluída conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 457/484.

Ao examinar a contabilidade e os demonstrativos (Dacon) da empresa, a fiscalização apurou divergências em relação aos procedimentos por ela adotados e as disposições legais que regem as contribuições, procedendo a ajustes e glosas, conforme segue:

5.1 DESPESAS COM PEDÁGIO Da análise realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com PEDÁGIO na rubrica de créditos destinada as "Despesas de frete na operação da venda" (Dacon Ficha 06 A e 16 A Linha 07), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

(...)

Pela leitura inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 é restritivo e abrange apenas o frete, não incluindo seus acessórios. É situação diversa do frete na aquisição de insumos, cujas despesas acessórias de frete integram o custo de aquisição. No caso do frete de venda, é apenas ele que dá direito a crédito, não seus acessórios. Assim, não cabe o desconto de crédito em relação a despesas com pedágio.

5.2 SERVIÇOS CONTRATADOS NO EXTERIOR Da análise realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com Serviços Contratados no Exterior na rubrica de créditos destinada as "Serviços Utilizados como insumo" (DACON Ficha 06A e 16A Linha 03), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

(...)

Através das Faturas e Contratos de Cambio de Transferência Financeiras para o Exterior apresentados pela empresa, verificou-se que os serviços foram prestados pelas empresas ABENGOA S/A e ABENGOA BIOENERGIA S/A sediadas na cidade de Sevilla - Espanha.

Note-se também que os serviços contratados referem-se a assessoria, apoio técnico e FEE (Taxas e comissões) que não enquadram no conceito de "insumo" para fins de creditamento do PIS-COFINS, conforme Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004.

5.3 BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO DE INSUMO Em continuidade a análise nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com bens e serviços nas rubrica de créditos informadas na DACON Ficha 06A e 16A "Linha 02 BENS UTILIZADOS COMO INSUMO" "Linha 03 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO" "Linha 06 ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS" "Linha 10 SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO" consumidos no setor AGRÍCOLA para produção de cana-de-açúcar, que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

(...)

Da análise dos locais de aplicação dos insumos que geraram crédito para ABENGOA, percebe-se que muitos deles não se enquadram no conceito de insumo, pois não foram aplicados diretamente no produto em fabricação destinado à venda.

Com isso, considerando que a legislação autoriza o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, verifica-se a impossibilidade de desconto de créditos relacionados aos insumos aplicados na produção da cana-de-açúcar consumida pela própria usina. O desconto seria permitido somente em relação à parcela destinada à venda.

5.4 FRETE INTERNO Na verificação realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com Frete na rubrica de créditos destinada

as "Despesas de frete na operação de venda" (Dacon Ficha 06A e 16A Linha 07), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

Primeiramente a fiscalização esclarece que, conforme justificativa apresentada pela ABENGOA, os fretes informados na Planilha de Apuração DACON - L07 1352/2352 - Transportes foram incorretamente lançados na DACON na rubrica destinada a "DESPESAS COM FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA", e de fato referem-se a fretes no transporte de cana-de-açúcar utilizada no processo de produção de álcool/açúcar.

Porém, na análise dos CTRC - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga aplicados no setor AGRÍCOLA, constatou-se que referem-se ao transporte de cana-de-açúcar de produção da própria da empresa, ou seja, trata-se de despesas com Frete Intercompany (entre estabelecimentos da mesma PJ).

Os gastos com transporte na aquisição dos insumos podem compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos uma vez que integra o custo das mercadorias adquiridas. No presente caso, a cana-de-açúcar já é propriedade da empresa, portanto, não trata-se de aquisição de mercadorias.

Ao final, o Auditor-fiscal informou que fez a recomposição da base de cálculo dos créditos do pis/cofins, sendo efetuado a glossa dos créditos de despesas com pedágio, serviços contratados no exterior, bens/serviços e encargos de depreciação de máquinas/equipamentos consumidos e utilizados no setor agrícola e frete interno e fez breve menção acerca de eventual lançamento de ofício:

Por final, será lavrado o Auto de Infração pelas GLOSAS de valores em Pedidos de Ressarcimento - PER que partir da data de 16.12.2009 estão sujeitos a multa de 50% (cinquenta) sobre o valor dos créditos indevidos não homologados, nos termos § 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 com a redação do artigo 62 da Lei nº 12.249/2010.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 512/547, tecendo seus argumentos.

2. PRELIMINAR - SUSPENSÃO DA MULTA ISOLADA DE 50% APPLICADA COM FUNDAMENTO NO ART. 74 DA LEI 9.430/96 Conforme se constata do termo de verificação fiscal, em decorrência da glossa parcial dos créditos da Manifestante foi lavrado Auto de Infração impondo multa de 50% sobre o valor das glosas.

Contudo tendo em vista que a análise administrativa do direito ao crédito ainda não se esgotou na via administrativa, visto que a questão ainda é passível de discussão perante a DRJ e o CARF, fica claro que em caso de reconhecimento dos créditos a multa tornar-se-á automaticamente indevida.

No item 3 a interessada explica que é agroindústria, seu objeto social e discorda das conclusões do Auditor-fiscal.

No item 4, informa que sendo agroindústria, trata-se de um complexo agroindustrial que tem como ponto de partida a cultura da cana de açúcar, principal matéria-prima utilizada na produção do álcool e açúcar, cuja fase do processo produtivo representa a atividade agrícola da Agroindústria e:

Dessa forma, a fase agrícola da Manifestante também está inclusa para fins de creditamento do PIS/Pasep e da COFINS, referente aos gastos com bens, insumos e serviços utilizados na produção da cana de açúcar (matéria prima do açúcar e álcool).

Explica o processo produtivo e argumenta que desde a adequação e preparo do solo para o cultivo da cana de açúcar até a comercialização do álcool e do açúcar, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção, tornando necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos, valendo-se da sistemática não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, bem como da essencialidade dos insumos aplicados no processo de fabricação de produtos destinados a venda, para o reconhecimento do direito creditório da Manifestante e também:

Dessa forma, conforme será demonstrado nos tópicos a seguir, não há como restringir o conceito de insumos a determinadas fases/operações do processo produtivo para fins de tomada de créditos, como o fez a Ilma. Fiscalização, uma vez que é necessário considerar todos os gastos inerentes à atividade econômica empresarial e imprescindíveis para a formação do produto destinado à venda.

Explica a importância do Setor Sucroalcooleiro e das dificuldades suportadas no país e afirma que a não cumulatividade das contribuições vieram para desonerar a cadeia produtiva (item 4.2)

4.3. Do Entendimento com Relação ao Conceito de INSUMO Aplicável Na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. A interessada argumenta que as leis de regência das contribuições para o PIS e para a Cofins contêm a previsão do aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Apesar da previsão quanto a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, de fato, nenhuma das leis citadas conceitua o termo INSUMO e, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu significado.

Dessa forma, ainda que o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA PAUTAR O CREDITAMENTO, NO QUE SE REFERE AO IPI, NÃO SÃO APLICÁVEIS AO PIS E À COFINS.

Sendo assim, sob o ponto de vista exclusivamente legal, uma análise detida das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo "insumo" fosse buscado na legislação do IPI.

Entende que a melhor forma de apuração seria adotar aquela do IRPJ:

Com efeito, a concepção estrita de insumo adstrita à legislação do IPI não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

Por isso, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do Imposto de Renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos.

Transcreve julgados administrativos e judicial.

4.4. Da Indevida Glosa dos BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS A interessada aborda as glosas pontualmente e entende serem todas indevidas e que mesmo as atividades agrícolas estariam diretamente relacionadas com a produção de açúcar e álcool.

4.4.1. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo das Aquisições de Bens Aplicados na Atividade Agrícola De acordo com o raciocínio desenvolvido, sustentou que os créditos de sua atividade agrícola são passíveis de aproveitamento, pois ela é parte integrante de seu processo produtivo, o qual descreve sucintamente.

4.4.2. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e COFINS sobre o ativo imobilizado utilizado no processo agrícola A Fiscalização glosou os créditos descontados à proporção de 1/48 em relação ao ativo imobilizado por estarem vinculados à fase agrícola do processo produtivo da Manifestante, sendo ponto de discordância conforme discorre:

Ora como não poderia deixar de ser, as máquinas agrícolas, equipamento, ferramentas, caminhões, automóveis, tratores, e outros utilitários, como demonstrado na tabela I, são essenciais ao preparo do solo, cultivo corte e carregamento da cana-de-açúcar.

4.4.3. - Do Direito ao Crédito com Relação às Despesas Aluguéis de Máquinas e Equipamentos, Pagos à Pessoa Jurídica, Utilizados nas Atividades da Empresa A interessada informa que o Auditor-fiscal procedeu à glosa das despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, ao alegar que as atividades prestadas por estas empresas "estão exclusivamente relacionadas às atividades de reflorestamento".

4.4.4. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo de combustíveis e lubrificantes de máquinas agrícolas, caminhões, automóveis, veículos utilitários e outros Defende que, para o desempenho da atividade (agroindustrial) da Manifestante, é imprescindível a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, o qual abrange a adequação e preparo do solo, o plantio de cana de açúcar, o cultivo e tratos culturais na cana de açúcar, o corte, carregamento e transporte, moenda, tratamento do caldo, cozimento, fermentação e destilaria.

Nesta esteira, entende serem devidos todos os créditos de combustíveis, lubrificantes, das peças de manutenção de máquinas e implementos agrícolas e veiculares:

Assim, como não considerar um insumo essencial o combustível empregado nos caminhões, carretas, tratores e carregadeiras que transportam a própria cana de açúcar (que é a matéria prima para a produção de álcool) da lavoura para a unidade industrial?

4.5. Da Indevida Glosa dos SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS A contribuinte entende que todos os serviços por ela contratados são passíveis de creditamento, inclusive aqueles na fase agrícola, uma vez que são essenciais na produção do álcool destinado à venda.

4.5.1. Alocação - Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo de serviços com manutenção da frota Argui que os serviços de manutenção da frota na fase agrícola, são realizados em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país, gerando, portanto, direito a créditos a serem descontados das Contribuições ao PIS e a COFINS.

Dessa forma, evidenciado que 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 empregados na fase agrícolas, requer a reforma do r. despacho decisório para o fim de reconhecer o direito creditório da Manifestante com relação aos serviços utilizados como insumo, em especial, os serviços de manutenção da frota mecanizada.

4.6. Da Indevida Glosa das DESPESAS COM FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DA CANA DE AÇÚCAR DA ZONA RURAL PARA A INDÚSTRIA Sob sua ótica, as glosas de fretes decorrentes de operações de transporte da cana-de-açúcar do seu "estabelecimento" zona rural até estabelecimento industrial para processamento e produção do açúcar e álcool para venda, seriam indevidas, uma vez que a prestação de serviço de frete em elaboração é tributada pelas contribuições ao PIS e COFINS, e a mesma se revela como um custo necessário à sua atividade produtiva.

Por fim, solicita juntada posterior de provas, perícia e reforma da decisão contida no Despacho Decisório.

A 11^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RPO n.º 14-64.158, de 16/02/2017 (fls. 638 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as 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 incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de constitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 675 e ss., por meio do qual, depois de relatar os fatos, alega, 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 Vencido

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 ressarcimento de crédito de Cofins não cumulativo, com origem no 3º trimestre de 2010.

Deferido em parte o pedido e interposta manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente.

Em síntese, a Recorrente contesta, no recurso voluntário, a glosa de créditos sobre despesas com pedágio, bens e serviços e encargos de depreciação de bens utilizados no setor agrícola e frete interno.

Vemos que, em parte, 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 obrigatória neste Colegiado Administrativo, 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 SEGUINTES 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 reais 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 Recorrente é empresa agroindustrial e apresenta o seguinte objeto social: (i) produção, beneficiamento, industrialização, comercialização de cana-de-açúcar em terras próprias e/ou terceiros, inclusive mudas; e (ii) produção e comercialização – nacional e exportação – de energia elétrica, de açúcar, de álcool, e de outro derivados e subprodutos da indústria sucralcooleira.

As despesas com o pagamento de pedágios obviamente não podem ser consideradas insumos. Sequer como serviços se caracterizam, mas como a mera retribuição, pelo direito de passagem, mediante taxa ou tarifa (preço público), a uma autarquia ou uma concessionária de bem público.

Os bens e serviços utilizados na fase agrícola, assim como a depreciação de tais bens, também não ensejam o creditamento.

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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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 à 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.**

No caso em tela, como já antecipamos, os créditos pretendidos pela Recorrente têm origem nos gastos realizados na produção da cana de açúcar, ou seja, na fase agrícola, não na industrial (é só nesta fase que se pode permitir o creditamento com fundamento no inciso II do art. 3º). Considerando que tais despesas não foram utilizadas diretamente na **fabricação dos produtos vendidos** (v.g., nem por hipótese o defensivo agrícola por entrar na fabricação do açúcar, do álcool ou de subprodutos da indústria sucralcooleira), não se faz possível o creditamento.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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, cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas utilizados nas lavouras de cana de açúcar.

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.

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

Os gastos com o frete interno foram realizados no transporte de cana de açúcar de **produção própria** (fl. 472). Noutras palavras, ainda que tenha havido despesas incorridas para a produção da matéria-prima, **não houve a sua aquisição** (ao menos para o caso aqui tratado).

É fato, a própria RFB entende que as despesas com frete no transporte de insumos incorporam-se ao custo do produto adquirido, tal como prevê a Solução de Divergência nº 7 - Cosit, de 23 de agosto de 2016:

*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.

Contudo, como se vê, há de haver a aquisição do insumo, o que não é o caso, porém.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado

Fui designado para redigir o voto vencedor quanto à tese do direito de crédito sobre os chamados “insumos de insumos”.

A Receita Federal sustenta a tese de que insumos de insumos não gerariam direito a crédito, pois seriam anteriores à fase de produção. A ideia parece ter origem, mais uma vez, na legislação do IPI, onde o extrativismo não se configura como industrialização. Assim, tanto a agricultura quanto a mineração, por exemplo, não são tributadas pelo IPI e não geram direito a crédito de IPI.

Todavia, essa configuração é totalmente estranha à legislação do Pis e da Cofins, não podendo ser estendida, porque o termo “produção” não se confunde com “industrialização”. A fase agrícola da produção é produção, e não há sentido jurídico em separá-la das outras fases de produção, salvo no IPI.

Assim, todos os insumos do processo produtivo, mesmo que o processo produtivo possua inúmeras fases, geram direito a crédito para o Pis e Cofins, no regime não cumulativo.

Não se incluem, todavia, no processo produtivo, os dispêndios cuja natureza não seja relacionada à produção, isto é, dispêndios relacionados a administração do negócio, tais como contabilidade, controle, pesquisa de mercado, assessorias, etc, como já visto.

Anote o julgamento do Resp 1.221.170/PR, sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/73), que vincula o Carf (art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno), e que amolda-se perfeitamente às teses aqui expostas. Com efeito, no referido Resp se estabeleceu:

- que se trata de esclarecer o conceito de insumos e que tais insumos se inserem no **contexto da produção**; de fato, firmou-se a representatividade da controvérsia “com a finalidade de definir o conceito de insumo, tal como empregado nas Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, para o efeito de reconhecer (ou não) o direito ao crédito de Pis e Cofins dos valores incorridos na aquisição coisas empregadas na elaboração de produtos, visando à sua aplicação, direta e indireta, no processo de produção respectivo”; além disso, o voto vista da Ministra Regina Helena Costa, cujas razões foram encampadas pelo voto condutor do acórdão, não admitiu, nem em tese, despesas como “seguros, viagens e conduções, despesas gerais comerciais”;

- que o determinante para caracterização do insumo como gerador do direito de crédito é sua essencialidade e relevância para o ciclo produtivo.

Assim, não importa a **fase** de utilização do insumos, mas sua relevância ao processo produtivo. Com efeito, o critério de fase, herdeiro ainda de conceitos próprios do IPI, conforme visto, é estranho ao PIS e Cofins, aos quais se aplicam os conceitos de essencialidade/pertinência e relevância. A relevância é mais abrangente, no sentido de compreender, por exemplo, equipamentos de proteção individual e tratamento de efluentes.

Desse modo, entendo que os insumos do processo produtivo, independentemente de sua fase, geram direito a crédito, no regime não cumulativo do Pis e Cofins.

(assinatura digital)

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira