



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

Processo nº 11020.003575/2009-17
Recurso nº 1 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.307 – 3ª Turma
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. DIREITO DE CRÉDITOS.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RASIP AGRO PASTORIL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

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 a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda.

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 parcial, para restabelecer a glosa de crédito sobre gastos com (i) bens diversos, (ii) combustíveis e lubrificantes (iii) embalagem de transporte, (iv) serviços de manutenção de máquinas e tratores (v) medicamentos e fertilizantes, mantendo a decisão recorrida quanto às despesas com empilhadeiras, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Ceconello, Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento parcial em menor extensão, para restabelecer a glosa apenas com relação aos medicamentos e fertilizantes.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão nº 3803-003.719** proferido pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, em 27 de novembro de 2012, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

O conceito de insumo para a apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

AQUISIÇÕES. ALÍQUOTA ZERO

Descabe crédito em relação as aquisições de produtos sujeitos a alíquota zero, tendo em vista que prevalece a interpretação de que o art. 153, IV, da CF adota a técnica de cobrança própria dos impostos sobre valor agregado, permitindo a compensação do imposto devido na operação subsequente com a importância recolhida na operação antecedente.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. EQUIPAMENTOS

Afasta-se a glosa dos créditos em relação a despesas de manutenção de empilhadeiras, tratores e pulverizadores e retroescavadeiras, uma vez que no dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do PIS, o contribuinte possui direito subjetivo ao benefício, tendo em vista que esta despesa está vinculada ao processo produtivo.

O Colegiado *a quo* entendeu por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito e autorizar o ressarcimento tão somente quanto aos seguintes itens: despesas com empilhadeiras (custos de aquisição de GLP e manutenção de empilhadeiras); despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes gastos com viveiros e pomares; despesas com serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores; despesas com conservação de sêmen, manutenção de laboratório e ordenhadeiras, bem como medicamentos e fertilizantes e despesas com embalagem de transporte (material de transporte).

Não resignada em parte com a decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial quanto ao conceito de insumos para fins de utilização de créditos das contribuições para o PIS e a COFINS na sistemática da não-cumulatividade. Insurgiu-se especificamente quanto aos seguintes itens: (1) despesas com empilhadeiras; despesas com embalagem de transporte (material de embalagem); despesas

com serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores; despesas com conservação de sêmen, manutenção de laboratório e ordenhadeiras, bem como medicamentos e fertilizantes; e (2) despesas com combustíveis e lubrificantes.

Visando à comprovação do dissenso interpretativo, com relação às despesas tratadas no item “1” indicou o **Acórdão n.º 203-12.448**, segundo o qual apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito do PIS não-cumulativo aqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 combinado com o art. 66 da IN SRF nº 464/2004, adotando a tese da definição de “insumos” prevista na legislação do IPI. Além disso, invocou paradigmas específicos para cada um dos créditos atacados: despesas com embalagem de transporte (material de transporte) – Acórdão n.º 3101-00.795; despesas com serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores – Acórdão n.º 3302-001.521; e despesas com empilhadeira – Acórdão n.º 3802-000.341. Quanto às despesas com combustíveis e lubrificantes, constantes do item “2” da peça recursal, os acórdãos indicados foram os de n.º 3801-00.470 e 3301-001.290.

Dentre as decisões citadas como paradigmas na peça recursal, foi considerado como suficiente à comprovação do dissenso, no exame de admissibilidade, o **Acórdão n.º 203-12.448** que, diversamente da decisão recorrida, adota como conceito de “insumo” a tese trazida na legislação do IPI.

A Recorrente aduz, em síntese, que os insumos aptos a serem considerados como créditos de PIS/Pasep e COFINS no regime não-cumulativo foram tratados de forma taxativa no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente. Portanto, para efeitos de crédito do tributo, incluem-se no conceito de insumo, além de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, os itens que sejam incorporados ao bem produzido, e os bens que, mesmo não se integrando à mercadoria, sejam consumidos e/ou alterados no processo de industrialização em função da ação exercida diretamente sobre o produto, com exceção daqueles compreendidos no ativo permanente. Segundo a Fazenda Nacional, tais requisitos não são atendidos pelos itens admitidos como insumos pelo acórdão recorrido, merecendo o mesmo ser reformado.

Nos termos do despacho de exame de admissibilidade do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, por ter sido entendida como comprovada a divergência jurisprudencial, com base no Acórdão paradigma n.º 203-12.448, quanto ao conceito de insumo para utilização dos créditos na apuração do PIS e da COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

Cientificada a Contribuinte, não foram apresentadas contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-007.304, de 15/08/2018, proferido no julgamento do processo 11020.003571/2009-21, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão 9303-007.304):

"Admissibilidade"

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF nº 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito - Do Direito ao Crédito de PIS e COFINS não-cumulativos – Conceito de insumos

No mérito, adentra-se à análise do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes de: (1) despesas com empilhadeiras; despesas com embalagem de transporte (material de embalagem); despesas com serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores; despesas com conservação de sêmen, manutenção de laboratório e ordenhadeiras, bem como medicamentos e fertilizantes; e (2) despesas com combustíveis e lubrificantes.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003,

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** 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; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). 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; [...]

consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a

² **Constituição Federal de 1988. 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 sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 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. (grifou-se)

empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de “insumos”, portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição “intermediária” construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, “insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

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 elásticos.

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.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi recentemente julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, pois pendente de julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Assim, os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na **operação** de venda".

No caso dos autos, conforme já afirmado, a Contribuinte RASIP AGROPASTORIL S/A é pessoa jurídica que desenvolve a atividade econômica principal do cultivo de maçãs. No seu Estatuto Social (fl. 213), art. 3º, como objeto social são listadas as seguintes atividades: "(a) a produção agrícola e pastoril, a fruticultura e apicultura; (b) a criação de rebanhos de diversas espécies; (c) a indústria, o comércio, a importação e a exportação de produtos alimentícios, de produtos da agricultura, da fruticultura e da pecuária, inclusive derivados do leite; (d) a elaboração e execução de projetos e atividades de fruticultura, florestamento e reflorestamento; (e) a produção e comercialização de produtos agrícolas, sementes e mudas; e (f) a prestação de serviços inerentes a essas atividades."

Importa ter em perspectiva referida atividade econômica desenvolvida pela Recorrida, pois ao se adotar o critério da pertinência, relevância e essencialidade para a definição do conceito de insumos, tais parâmetros devem ser analisados frente ao processo produtivo do Sujeito Passivo em referência.

A Fazenda Nacional, por meio de recurso especial, confronta o acórdão do recurso voluntário no que tange à possibilidade de tomada de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos pela Contribuinte decorrentes dos seguintes itens, divididos em dois grupos: (1) despesas com empilhadeiras; despesas com embalagem de transporte (material de embalagem); despesas com serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores; e (2) despesas com combustíveis e lubrificantes.

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, entende-se não assistir razão à Recorrente quanto ao pedido de restabelecimento das glosas, pois as despesas em testilha têm relação direta com a atividade econômica principal da empresa contribuinte – o cultivo de maçãs. Para elucidar a assertiva, passa-se à análise individual dos bens e serviços:

(a) **despesas com empilhadeiras (aquisição de GLP e manutenção):** no Relatório de Verificação Fiscal (fl.96), após visitas da Fiscalização à sede da empresa, foi consignado que as empilhadeiras são utilizadas para diversos fins: *“descarregamento da fruta vinda dos pomares, carregamento/descarregamento da fruta nas câmaras frias, movimentação pelo packing (local onde a maçã é selecionada, limpada e embalada), bem como no carregamento das caixas de maçãs na saída dos produtos do estabelecimento”*. Entendeu a Autoridade Fiscal que, ante a falta de segregação dos custos, despesas e respectivos créditos vinculados às empilhadeiras pela Contribuinte, não haveria direito ao crédito, por inexistência de previsão legal, já que as mesmas seriam utilizadas para *“mero transporte da fruta dentro do processo produtivo (não há transformação ou ação direta sobre a maçã)”* e, ainda, *“após a finalização do processo produtivo, em suma, no início da operação de venda – carregamento da fruta na saída do estabelecimento (expedição)”*.

O entendimento da Fiscalização – que também é defendido pela Fazenda Nacional – é pautado pelo critério do conceito de insumos da legislação do IPI, exigindo o contato, desgaste, modificação do bem ou serviço no processo produtivo, bem como que o mesmo entre em contato com a mercadoria a ser produzida.

No entanto, à luz da posição intermediária para definição do conceito de insumos, a utilização das empilhadeiras para o transporte das frutas nos pomares e para o seu carregamento na saída do estabelecimento, denota pertinência, relevância e essencialidade, com o processo produtivo do cultivo de maçãs. As empilhadeiras foram utilizadas pela Contribuinte na produção, ainda que de forma indireta, e se mostram indispensáveis à consecução do seu objeto social de produção e venda das maçãs. Além disso, não se pode imaginar que não conte a empresa com o auxílio de máquinas para o transporte do seu produto, em grandes quantidades, ao longo da produção e na saída para a venda, pois hipótese contrária inviabilizaria o próprio cultivo e escoamento da produção.

Portanto, deve ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com empilhadeiras (aquisição de GLP e manutenção). "

(...)³

"(e) Conservação de sêmen, manutenção de laboratório e ordenhadeiras, bem como medicamentos e fertilizantes:

³ Não se transcreveu, do voto da relatora do processo paradigma, a parte que analisou o direito de crédito de insumos cujos entendimentos resultaram vencidos na votação, e que, portanto, não se aplicam à solução do presente litígio. Contudo, a íntegra do voto consta do Acórdão 9303-007.304.

Com relação aos medicamentos e fertilizantes, têm-se que deve ser reformada a decisão para excluí-los da possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos. Isso porque, consoante apontado no Relatório de Verificação Fiscal, estavam sujeitos à alíquota zero na operação anterior de aquisição dos mesmos, possibilidade de crédito que foi afastada pelo próprio acórdão recorrido ao tratar do tópico específico da “*alíquota zero*”.

Por essa razão, nesse ponto dá-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a glosa com relação aos medicamentos e fertilizantes.”

(...)

”Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões, quanto ao direito de se aproveitar créditos sobre despesas que não integram o custo do produto industrializado.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. 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 da Fazenda Nacional, como bem relatado, refere-se ao aproveitamento de créditos assim separados: 1) Despesas com empilhadeiras 2) combustíveis e lubrificantes; 3) Bens diversos; 4) Materiais utilizados para embalagens de transporte; 5) Serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores; e 6) Conservação de sêmen, manutenção de laboratório e ordenhadeiras, bem como medicamentos e fertilizantes

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

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento do PIS e da Cofins:

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; (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.

(...).

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 (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Redação dada 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 estes dispositivos legais, somente geram créditos das contribuições os custos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. Note que os dispositivos legais descrevem de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitariam ter sido elaborados desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não haveria necessidade de ter descido a tantos detalhes.

No presente caso, é incontroverso que as referidas despesas são necessárias para a atividade econômica do contribuinte.

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que os gastos com aqueles bens e serviços estão vinculados às atividades econômicas do 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 esse conceito de que os insumos devem ser utilizados diretamente na fabricação do produto destinado a venda, passemos à análise de cada item objeto do recurso especial.

1) Despesas com empilhadeiras (combustíveis e peças de manutenção)

Nesse ponto só vou justificar as razões porque acompanhei a relatora pela possibilidade de tal creditamento. Verifica-se pelo relatório fiscal que essas empilhadeiras são usadas dentro do processo fabril de beneficiamento das maçãs, produto final do contribuinte. Ou seja, os combustíveis e as peças de manutenção, não ativáveis, são consumidas diretamente no processamento das maçãs, que são efetivamente os produtos destinados à venda.

2) Combustíveis e lubrificantes

Na análise do direito ao crédito efetuada pela autoridade fiscal, foi negado o crédito nas aquisições de combustíveis não utilizados diretamente no processo produtivo. De acordo com a fiscalização a maior parte dos créditos pleiteados eram referentes a combustíveis e lubrificantes utilizados em tratores agrícolas.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte sustenta que o processo produtivo de maçãs é amplo e inicia-se desde o cultivo da terra. Ou seja, um retorno ao conceito de essencialidade, não em relação à sua atividade produtiva direta, mas em relação à sua atividade econômica como um todo. Inclusive, como esclarecido no relatório da fiscalização, boa parte desses combustíveis eram levados ao ativo imobilizado pela própria empresa, em razão da vida útil dos pomares.

Porém, como já frizado, as leis da não cumulatidade não trazem essa ampliação toda como pretende o contribuinte e como entende a ilustre relatora do presente voto. Como abordo no item seguinte, não há possibilidade legal do aproveitamento de créditos de insumos de insumos.

3) Bens Diversos

Nessa rubrica, o acórdão recorrido negou o creditamento de vários itens e concedeu o crédito sobre alguns itens com a seguinte justificativa:

Por sua vez, tomando por vista que a Interessada também é produtora de queijo e derivados do leite, e portanto necessita de todo um cuidado quanto ao gado, para que o produto comercializado e fornecido ao consumidor final seja de boa qualidade, despesas com materiais de limpeza e higienização, cerca para rebanhos e manutenção de laboratório dado seu contato direto com o produto e participação efetiva no processo produtivo devem ser aproveitadas pela empresa.

Não concordo com essa assertiva e não vejo que são insumos, da forma como genericamente descritos, utilizados no processo industrial do produto destinado a venda. O fato, por si só, de que ele tenha a atividade de produção de queijo e leite, significa concluir o seu uso diretamente em sua fase industrial. Notoriamente a cerca para rebanhos, além de não ser insumo, pois provavelmente deve ser um item do ativo imobilizado, jamais teria alguma utilidade direta na fabricação de queijo e leite. Da mesma forma, há que ser comprovado que as despesas com limpeza e higienização não se referem à fase pré industrial. Em que momento foram aplicadas essas despesas. Manutenção de laboratório, também é um termo muito genérico para ser acatado como despesas aplicadas no processo industrial. Importante lembrar que a legislação não prevê possibilidade de creditamento de insumos de insumos e esse colegiado tem tido o entendimento de que não é possível o creditamento de insumos utilizados na fase agrícola, ou pré-industrial.

4) Materiais utilizados para embalagens de transporte

Tomo da transcrição de trecho do voto da decisão recorrida, sobre que elementos está se discutindo tal creditamento.

Constam na glosa itens como Cantoneiras – utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte do produto; Pallets e seus acessórios – pregos e etiquetas – utilizados para o empilhamento de caixas para armazenamento e transporte; Fitas/Amarras – usadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets.

Observe que são todos itens utilizados após o encerramento do processo produtivo. São utilizados para acondicionamento de transporte da produção. Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que o uso da embalagem é essencial para a preservação das características dos seus produtos, durante o transporte até os pontos de venda. Penso inclusive, que em maior ou menor grau, a depender do produto final, esta é a finalidade mesmo da embalagem de transporte. 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. Portanto após o encerramento do processo produtivo não é possível tal creditamento, a não ser nas hipóteses expressamente previstas na legislação, a exemplo do aproveitamento do crédito do frete na operação de venda (situação excepcionada expressamente pela Lei) - ou alguém seria capaz de dizer que o frete na operação de venda, suportado pelo contribuinte, não é um item essencial à sua atividade econômica. Se bastasse isso não seria necessária a excepcionade constante da Lei.

5) Serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroscavadeiras e pulverizadores.

Pela característica dos bens, evidente que sua utilização é feita na etapa pré industrial. Na manutenção das lavouras que faz parte da etapa agrícola, em relação aos quais nego provimento pelas mesmas razões do item 3, supra analisado.

6) Conservação de sêmen, manutenção de laboratório e ordenhadeiras, bem como medicamentos e fertilizantes

Em relação aos itens medicamentos e fertilizantes manifesto minha concordância com o voto da ilustre relatora que neste ponto proveu o recurso especial da Fazenda Nacional.

Em relação aos demais confirmo o entendimento do colegiado de que sobre tais itens não há previsão legal para autorizar o creditamento, por fugirem do conceito legal de insumos estabelecido pela legislação de regência. Como dito nos itens 3 e 5 anteriores, tratam-se de despesas relevantes para atividade econômica do contribuinte, porém aplicadas nas fases antecedentes ao processo produtivo propriamente dito.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para reestabelecer as glosas de crédito em relação aos seguintes itens: (i) bens diversos, (ii) combustíveis e lubrificantes (iii) embalagem de transporte, (iv) serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores e (v) conservação de sêmen, manutenção de laboratório e ordenhadeiras, bem como medicamentos e fertilizantes."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido e, no mérito, o colegiado deu-lhe provimento parcial, para reestabelecer as glosas de crédito em relação aos seguintes itens: (i) bens diversos, (ii) combustíveis e lubrificantes (iii) embalagem de transporte, (iv) serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores e (v) conservação de sêmen, manutenção de laboratório e ordenhadeiras, bem como medicamentos e fertilizantes.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas