



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

Processo nº 13822.000009/2007-73
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.802 – 3ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria PIS. INSUMOS
Recorrente CLEALCO AÇUCAR E ALCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITOS. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os gastos realizados na fase agrícola da agroindústria não geram créditos de PIS apurados no regime não cumulativo.

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento integral e o conselheiro Demes Brito que lhe deu provimento parcial, para excluir o frete no transporte de pessoal e itens do ativo permanente. Votou pelas conclusões o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Jorge Olmiro Lock Freire, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela contribuinte contra o Acórdão nº 3401-002.970, de 18/03/2015, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, que fora assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

*ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
COMPETÊNCIA.*

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

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.

Apenas os bens integrantes do Ativo Imobilizado, adquiridos posteriormente a 01/05/2004 e diretamente ligados ao processo produtivo da empresa podem gerar despesas de depreciação que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da Cofins.

DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência cumulativa e não cumulativa, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Intimada da decisão, a contribuinte apresentou embargos de declaração, os quais, todavia, não foram admitidos (fls. 349/350).

Irresignada, a Recorrente suscita divergência a) quanto ao que constitui o seu processo produtivo para identificação dos gastos que dão direito a crédito da contribuição não cumulativa e b) quanto ao conceito de insumo. Alega divergência com relação ao que decidido nos Acórdãos nº 3402-002.396, 3402-002.605 e 9903-003.069 (primeiro tema) e 3202-00.226 (segundo tema).

O exame de admissibilidade do recurso encontra-se às fls. 466/469.

Intimada, a PFN apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 471/475)

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial interposto pela contribuinte deve ser conhecido.

Malgrado o recurso especial pretenda discutir dois temas – o processo produtivo da Recorrente e o conceito de insumo –, no fundo está a debater apenas o último, uma vez que, a depender da definição que se venha a emprestar ao termo "insumo" adotado na legislação do PIS/Cofins não cumulativos os gastos realizados em etapa anterior à produção do produto final – vale dizer, aquela anterior à industrialização propriamente dita – pode vir ou não a ser assim considerados (como insumos!), de modo que ensejaria, no primeiro caso, a apropriação de créditos sobre eles incidentes (p. ex., os gastos realizados na etapa agrícola, portanto, anterior à industrialização). A própria ementa do Acórdão paradigma de nº 3402-002.605 comprova esse fato:

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.
CONCEITO.*

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são 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 empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

As Leis de Regência da não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo da pasta de celulose e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas. (g.n.)

Feita essa breve introdução, vemos que, de fato, enquanto o acórdão recorrido consubstanciou o entendimento de que o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas apenas aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na produção de açúcar e álcool (os produtos fabricados pela

Recorrente), o Acórdão paradigma de nº 3202-00.226, em divergência, adotou conceito bem mais largo, a conhecida tese do IRPJ.

Contudo, a despeito de conhecido o recurso, vemos que o acórdão recorrido não merece reparos.

No regime não cumulativo do PIS/Cofins, os créditos a que tem direito a pessoa jurídica estão elencados no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que, no ponto, apresentam redação bastante semelhante. Na Lei nº 10.833, de 2003, é a seguinte:

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)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

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

Não há, nos diplomas legais referidos, qualquer dispositivo conceituando o termo “insumo”, tampouco atribuindo a sua definição àquela adotada pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o que só o legislador infralegal fez ao editar as Instruções Normativas RFB nº 247, de 2002, e 404, de 2004. Aqui também reproduziremos apenas uma delas, uma vez que idênticas na parte que nos interessa:

IN SRF nº 247, de 2002:

Art. 66 A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo 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:

I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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 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.

Daí a controvérsia que se instaurou no âmbito do Contencioso Administrativo, uma vez que muitos contribuintes passaram a emprestar ao termo “insumo” significado muito mais elástico do que aquele aparentemente conferido pelas normas infralegais que regulamentaram as Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e cuja origem é, evidentemente, a legislação do IPI, mas apenas quanto a uma parte dos créditos – aqueles bens fisicamente ligados ao produto final (alínea “a” do inciso I do § 5º do art. 66, *supra*) –, já que os serviços, dada a impossibilidade de ligação física, encontram-se autorizados em alínea diversa (alínea “b”).

O cerne da questão, portanto, está em definir o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins: se este se apresenta numa perspectiva muito ampla, em ordem a abarcar, como querem alguns, todo ou qualquer custo ou despesa operacional da pessoa jurídica (tese do IRPJ), ou se, como pretendem outros, apresenta-se de modo mais restritivo, mais próximo ao que ocorre na legislação do IPI. Há, ainda, uma posição intermédia, aceitando o creditamento sobre tudo que for pertinente ou necessário na produção ou na prestação de serviço.

De todo modo, entendemos que, no presente caso, não cabe conceituar o termo "insumo" a ponto de alcançar etapas anteriores à efetiva produção do açúcar e do álcool. Um pesticida, por exemplo, não é – nem jamais poderia ser! – insumo na industrialização do açúcar, uma vez que, fosse nele empregado, o inutilizaria completamente para o consumo.

O legislador deixou cristalino, 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, que 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. Vejam:

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.

Assim, considerar como insumos todos os gastos realizados da etapa agrícola da produção do açúcar e do álcool, como pretende a Recorrente, é admitir que, no referido conceito, estejam todos os “insumos dos insumos”. Explicitamente, não foi esta a intenção do legislador.

Diverso, contudo, é, a nosso juízo, o caso, por exemplo, de uma mineradora, cuja atividade, a mineração, consiste no processo de extração de minerais da terra. Ainda que posteriormente à retirada do minério algum beneficiamento seja por ela mesma realizado, como, por exemplo, a fragmentação da pedra, dando origem à conhecida "brita", a verdade é que há, neste caso, um todo indissociável, não se podendo cindir a retirada do minério do solo, para o efeito de determinar o que é ou não é insumo, sob pena de descaracterizar a própria atividade realizada pela mineradora, uma vez que, no exemplo, a quebra da pedra não tem existência autônoma em relação à sua retirada do solo.

Não é caso da Recorrente, porém. As usinas de açúcar e álcool, como se sabe, são estabelecimentos agroindustriais que produzem, a partir da cana, o açúcar, o melaço, a aguardente e o álcool. Além de sua fabricação própria, costumam adquirir a cana de outros estabelecimentos produtores. Pelos motivos aqui adotados (existência autônoma da atividade industrial propriamente dita), a aquisição de cana gera, sim, o direito à apropriação dos créditos correspondentes, não, contudo, os gastos realizados, pela própria Recorrente, no plantio e colheita da cana de açúcar. Pode-se até achar inconveniente, mas é assim que a lei é.

No caso específico, foram os seguintes os itens glosados (apenas os referidos no recurso especial e na ordem em que elencados), glosa com a qual, pelas razões antes explicitadas, concordamos:

a) Material Intermediário – Serviços de Manutenção: partes e peças de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas, recauchutagem e aquisição de pneus, manutenção de veículos, locação de veículos para uso administrativo, obras de recuperação de rodovias, etc.;

b) Frete no transporte de pessoal e itens do ativo permanente.

À falta de maiores informações, entendemos que os bens do ativo permanente são aqueles empregados na fase agrícola, tal como indica um dos paradigmas trazidos no recurso (Acórdão nº 3402-002.605). Nesse contexto, não há o direito ao crédito, conforme, *a contrario sensu*, indica o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza