



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

**Processo nº** 13822.000075/2005-81  
**Recurso nº** 1 Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-005.807 – 3ª Turma  
**Sessão de** 17 de outubro de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.  
**Recorrente** CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

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

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

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

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 e 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 Cecconello e Valcir Gassen.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela contribuinte contra o Acórdão nº 3401-002.975, de 18/03/2015, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, que possui a seguinte ementa, transcrita na parte de interesse:

(...)

*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.

Irresignada, interpôs recurso especial suscitando divergência em relação às seguintes matérias: 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).

Por intermédio do despacho de admissibilidade do Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF, foi dado seguimento ao recurso.

Intimada, a PFN apresentou contrarrazões ao recurso.

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 9303-005.802, de 17/10/2017, proferido no julgamento do processo 13822.000009/2007-73, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 9303-005.802):

"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 empresarial, 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 empresarial 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 n.º 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.”

Processo nº 13822.000075/2005-81  
Acórdão n.º **9303-005.807**

**CSRF-T3**  
Fl. 8

---

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 foi conhecido e, no mérito, o colegiado negou-lhe provimento.

assinado digitalmente

Rodrigo da Costa Pôssas