



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.000603/2005-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.370 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de dezembro de 2019
Recorrente USINA DA BARRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 31/10/2004

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados.

No caso concreto, faz jus o contribuinte aos créditos da COFINS não-cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos, após a industrialização para seus compradores e portos onde serão exportados, por serem tais serviços de transporte essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e exportação.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO INDUSTRIAL.

Os serviços de manutenção industrial, revelam-se essenciais à industrialização do açúcar e do álcool, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam mantidos os créditos.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural/agrícola de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos das contribuições.

COFINS. NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE LOCAÇÃO DE MORADIA PARA FUNCIONÁRIOS. INSUMOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se insere no conceito de insumo os gastos incorridos com locação de moradias para funcionários.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2004

ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA Nº 2 DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em conformidade com a Súmula nº 2 do CARF.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/10/2004

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com (i) ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool; (ii) combustíveis no transporte de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavouras e da unidade fabril, e os incorridos na fase comercial (exportação); (iii) serviços de manutenção industrial; (iv) despesas com arrendamento agrícola e (v) serviços de descarga, paletização, mecanização e estufagem, e de movimentação de cargas.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o, presente processo de Declaração de .Compensação (fls. 01), no valor de RS 112.722,29, protocolado em 28/02/2005, e que utiliza créditos da.

contribuição da COFINS não-cumulativa de outubro/2004 (fls. 19), apurados sobre custos, despesas, e encargos vinculados às operações de exportação, nos termos do § 1º do art. 6º, da Lei 10.833, de 2003.

Termo de Verificação Fiscal – TIF – fls. 49

Verificação fiscal junto ao interessado apurou irregularidades na formação do crédito objeto do presente processo, pelo que transcrevo a parte da TIF, referente à análise efetuada:

5. Na análise que se fará, somente serão considerados os dados dos meses 10/2004 e 11/2004, visto que os: créditos; apurados pelo contribuinte e vinculados à exportação de 12/ 2004 foram utilizados integralmente para desconto da COFINS devida no mês, não possuindo, portanto, qualquer saldo de crédito passível de ressarcimento ou compensação.

*6. Na composição da linha 2 do DACON (Bens Utilizados como Insumos, inicialmente foram excluídos os centros de custos, a seguir identificados, **não diretamente relacionados à produção** e que, portanto, contêm: valores contabilizados que não se: enquadram no conceito de; insumo, ou seja, de bens utilizados na fabricação ou produção de produtos destinados à venda, como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, ou de 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 (cf. art. 8º, §4º, I, "a", da 'IN SRF 404/04). Assim, despesas indiretas (como as de oficinas mecânicas) ou com o produto já pronto (como as de armazenagem, excetuadas as despesas com materiais de embalagem alocadas neste centro de custo), não podem ser consideradas insumos.*

Setor Industrial:: **Armazém de Açúcar; Armazém Açúcar Externo .Paraíso; Armazém Açúcar Refinado Granulado; Armazém/Expedição Açúcar Empacotado; Carregamento/Expedição Açúcar Líquido; Manutenção e Conservação Civil; Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.;**

Oficina Caldeiraria; Oficina Mec/Manut. Automotiva, Oficinas Elétrica/Instrumenta; Programa Alimentação Trabalhador e Tonéis de Álcool.

*6.1. Ainda na composição da. linha 2, também foram excluídos: os bens contabilizados em contas de despesas, a. seguir identificadas, que não se enquadram no conceito de insumo: ~ Setor Industrial: **Ferramentas Operacionais; Materiais e Utensílios e Materiais Elétricos** (para manutenção de imóveis).*

Setor Agrícola: Ferramentas. Operacionais e Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis).

6.2: As despesas com **combustíveis** de veículos do setor industrial foram excluídas porque não se referem a veículos que transportam insumos.

6.3. As despesas com **combustíveis e lubrificantes pertencentes** ao grupo contábil .de despesas comerciais com vendas (6101) foram excluídas, porque não se enquadram no conceito de bens utilizados como insumo.

6.4 As despesas com **Insumos Industriais (6101181822)** foram excluídas, porque já se encontram distribuídas nos centros de custo 2260 Ind.

Achocolatado. Tradicional (R\$ 12.140,90), e 2266 Alcool Engarrafado 46 (R\$ 2.113,54):

7., Na composição da linha 3 (Serviços Utilizados como Insumos), foram excluídos os centros de custo não diretamente relacionados à produção e que, portanto, contêm valores de serviços contabilizados que não se enquadram no conceito de insumo, ou seja, de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produto destinado à venda (cf. art. 8º, § 4º, I; "b" da IN SRF.404/04). Assim, somente os serviços prestados diretamente na produção ou fabricação do produto, até a sua embalagem, podem ser considerados insumos:

Setor Industrial; **Administração/Planejamento IND.; Armazém Açúcar; Armazém Açúcar Externo Paraíso; Armazém Açúcar Refinado/Granulado; Armazém/Expedição Açúcar Empacotado, Brigada Combate a Incêndio; Controle e Garantia da Qualidade; Oficina Calderaria; Oficina Mec/Manut./Automotiva; Oficinas Elétricas/Instrumenta.**

7.1. Também foram excluídas da linha 3 as despesas escrituradas na conta **Serviços Prestados. PJ (6101141407)**, que não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumo, pois se referem a despesas comerciais com vendas, tais como: honorários, inspeção dos navios, inspeção de embarque, supervisão de embarque, inspeção navio e locação de mão-de-obra (fls. 29 — item 1). Tampouco estes gastos podem ser considerados como de fretes e armazenagem nas operações de venda.

7.2. As despesas escrituradas nas contas **Mão-de-obra Manutenção PJ (6101141405), Serviços Prestados PJ (6101141413)**, também não podem compor a base de cálculo dos créditos, porque são despesas comerciais com vendas (como carga e descarga do **produto** pronto), e, portanto, não são serviços aplicados ou consumidos na fase de fabricação ou produção do produto destinado à venda.

8. Na composição da linha 6 (Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica), foram excluídas as despesas escrituradas na conta **6103212118 Aluguel Projeto Social**, pois somente as despesas vinculadas às atividades da empresa podem compor a base de cálculo do crédito (cf. art. 8º, II; "b" da IN SRF.404/04).

9. Na composição da linha 7 (Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda), a empresa, intimada, apresentou os espelhos das notas fiscais ou recibos de pagamentos que compunham a conta **6101242421 Despesas Portuárias** (ver fls. 29 item 2).

E foram considerados apenas os gastos discriminados nos documentos como de armazenagem ou frete (art. 8º, II, "e" da IN SRF 404/04), sendo excluídos os demais: serviço embarque açúcar navio, ad valorem 3.707,98 toneladas, serviço de operações portuárias, despesas incorridas no embarque, de açúcar (composto por mão-de-obra e tarifas portuárias); serviços mão-de-obra e despesas portuárias. Ao final das planilhas encontram-se discriminadas as exclusões efetuadas.

9.1. Tampouco podem ser consideradas como despesas com frete ou de armazenagem as **despesas de estadia**, que foram também excluídas.

9.2. Também foram excluídas as despesas com **Materiais p/Acondicionamento**, pois já se encontram nos centros de custo 2260 Ind.

Achocolatado, Tradicional (R\$ 11.408,27) e 2266 Álcool Engarrafado 46 (R\$ 51.173,23), pertencentes à linha 2.

10. Na composição da linha, 8 (Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil) foram excluídas as despesas escrituradas na conta contábil **Arrendamento Agrícola PJ (4301212101)**, pois refere-se a aluguel de propriedade rural, e somente as contraprestações de arrendamento mercantil {leasing} geram direito a crédito (cf. art. 8º, II, "d" da IN SRF 404/04). Frise-se que os aluguéis de propriedades rurais não geram direito a crédito, mas somente os de prédios, máquinas e equipamentos, como disposto no art. 80, II, "b" da IN SRF 404/04.

11. Na composição da linha 18 (Crédito. Presumido Atividades Agroindustriais) foram excluídos os serviços prestados no setor industrial por pessoas físicas alocados no centro de, custo **Administração/Planejamento IND.** e os escriturados nas contas de despesas comerciais com vendas:

Desp. Descarga/Estadias PF (6101202017) e Serviços Prestados PF (6101141406), pois não se referem a serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem (cf. art. 10 da IN SRF 404/04).

12. Encerrada a análise, a Fiscalização marcou todas as exclusões efetuadas nas planilhas apresentadas (10/2004 fls. 32/36 c 11/2004 fls. 38/42) e consolidou nas tabelas a seguir os novos valores de créditos aceitos:

OUTUBRO/2004		Merc. Interno	Exportação¹
A - Valor total de crédito apurado pelo contribuinte no mês		735.243,08	1.149/143,18
B - Valor total de crédito apurado pela Fiscalização no mês		697.496,82	908.789,47
C - Valor total da glosa efetuada pela Fiscalização (A - B)		37.746,26	240.353,71
D - Crédito descontado da COFINS apurada no mês		771.581,65	1.036.420,90
E - Saldo de crédito do mês (B - D)		0,00	0,00
NOVEMBRO/2004		Merc. Interno	Exportação
A - Valor total de crédito apurado pelo contribuinte no mês		637.630,31	1.138.316,45
B - Valor total de crédito apurado pela Fiscalização no mês		619.579,29	1.058.821,57
C - Valor total da glosa efetuada pela Fiscalização (A - B)		18.051,02	79.494,88
D - Crédito descontado da COFINS apurada no mês		646.587,49	1.124.583,51
E - Saldo de crédito do mês (B - D)		0,00	0,00

CONCLUSÃO :

13. Assim, visto que somente os créditos apurados sobre os custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior podem ser utilizados para a compensação de outros débitos da empresa ou para ressarcimento, após a dedução da contribuição da COFINS do regime não-cumulativo devida no mês, temos que o contribuinte **não possui crédito disponível para compensação ou ressarcimento nos meses 10/2004 e 11/2004.**

DESPACHO DECISÓRIO – fls. 54

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Piracicaba, através do Despacho Decisório (DD), acatou as conclusões do TIF, não homologando as compensações declaradas.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – fls. 74.

Em sua manifestação de inconformidade, o interessado inicialmente apresenta a tese da não equiparação do conceito de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, originada em legislação infraconstitucional, com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI.

Com base nessa premissa, alega que o conceito de “insumos” utilizado na legislação do IPI não pode ser equiparado para fins de PIS e COFINS, uma vez que as Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não definiram o conceito de insumos e, assim, o legislador quis utilizar o senso comum deste vocábulo.

Que a limitação do conceito de “insumos”, utilizada pela SRF nas Instruções Normativas nº 247, de 2002 e nº 404, de 2004 é ilegal, pois inovou na ordem jurídica, ampliando ou reduzindo o sentido e conteúdo das leis.

Após essa introdução, combate as glosas efetuadas, a saber:

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que os bens utilizados tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança da cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual devem ser admitidos como insumos.

Transcreve a Solução de Divergência nº 12, de 24/10/2007, que atesta que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos, utilizados no processo de produção, podem ser utilizados para desconto da contribuição para o PIS.

Estende a alegação relativamente aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensável à atividade agroindustrial, na sua utilização em máquinas e veículos, seja na colheita, no transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados, no transporte da mão-de-obra indispensável aos processos de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, e também nas diligências diárias aos fundos agrícolas, por funcionários qualificados para tal serviço.

Entende que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligado ao processo produtivo e que nem se alegue que os mesmos não integram o produto final e não geram direito à crédito pois, consoante orientação jurisprudencial, é legítimo o o crédito aos materiais que, a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou utilizados no processo produtivo.

- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que todos os serviços glosados estão diretamente ligados ao processo produtivo, tais como a mão-de-obra de pessoa jurídica para a manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça), utilizado na lavoura como fertilizante.

Que não se conforma com a glosa dos custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, bem como o transporte das referidas mercadorias para fins de exportação, pois são despesas ligadas diretamente ao processo produtivo e sem as quais a exportação jamais poderia ser concretizada e, por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação pretendida pela fiscalização.

- BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

Alega que os serviços de pessoas físicas (transporte resíduos industriais –vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc) se enquadram perfeitamente no conceito de insumos, para efeito de crédito de PIS/COFINS não cumulativo.

- DESPESAS DE ARRENDAMENTO AGRÍCOLA

Que o art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa e, assim, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra nesse conceito, uma vez que o conceito jurídico do termo “prédio” não corresponde ao limitado conceito popular que define uma construção de vulto.

De acordo com o Estatuto da Terra – Lei nº 4.504, de 1964, alterada pela Lei nº 8.629, de 1993, define o imóvel rural como “o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial”.

Assim, o termo “prédio” serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano e como a Lei nº 10.637, de 2002, não fez qualquer distinção entre os tipos, não há que se excluir os arrendamentos agrícolas. Destaca o disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o

conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, para definir ou limitar competências tributárias.

- DESPESAS DE EXPORTAÇÃO

Que não se resigna com a desconsideração de despesas cuja notas fiscais não se referem a custos de fretes e armazenagem, porque representam serviços com o recebimento, carregamento e embarque, e com o transporte rodoviário para os terminais portuários, e que assim, essas despesas de serviços portuários encontra amparo legal no art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, que transcreve.

Que as despesas relativas ao embarque dos produtos no porto englobam o custo do frete na operação de venda, e que as despesas com estadia, que se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário, deve ser suportada pelo manifestante, e que tais despesas encontram amparo no art. 3º, inciso IX, da lei nº 10.833, de 2003.

Também contesta a glosa relativa às despesas de exportação suportadas na condição de comercial exportadora, pois o art. 6º, § 4º da Lei nº 10.833/2003 veda apenas a apuração de créditos vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, e que hipótese distinta decorre das despesas e encargos da operação de exportação suportados pela empresa comercial exportadora, em atenção ao princípio da não cumulatividade da Cofins, e que geram direito à crédito.

Do pedido Requer a reforma da decisão recorrida a fim de lhe reconhecer o direito de compensação da contribuição, nos termos acima articulados.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/10/2004

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Art. 58, do Decreto 7.574, de 2011).

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2004

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do COFINS não-cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas 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.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO. PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS. VEDAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS Não Cumulativo incidente em suas aquisições, vedado o aproveitamento de créditos decorrentes de pagamento de serviços a pessoas físicas.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. ALUGUEL DE PRÉDIOS. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

As despesas com o aluguel de prédios são passíveis de aproveitamento como crédito da contribuição. Não é permitida a extensão do conceito para o aproveitamento com despesas com arrendamento agrícola, dada a interpretação restritiva das normas que criam direitos em matéria tributária.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. ARMAZENAGEM E FRETES.

As despesas com frete na venda do produto final e armazenagem só dão direito a crédito da contribuição nas operações de venda, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, que:

- (i) ausência de fundamentação para a glosa de créditos com base em relatórios de Centro de Custos;
- (ii) não é o centro de custo que determina se o insumo pode ou não ser objeto de creditamento das contribuições, mas sim a aplicabilidade de tal insumo na consecução dos seus objetivos;
- (iii) da simples análise do centro de custos em que está incluída determinada despesa, não é possível à Autoridade Administrativa checar a utilidade/necessidade do insumo no processo produtivo, faltando à administração legalidade para a glosa efetuada;
- (iv) a generalidade da motivação oferecida conduz ao reconhecimento da sua insuficiência, uma vez que, se superada, não terá conhecimento dos motivos específicos de glosa de cada um dos insumos;
- (v) está maculado o direito ao contraditório, pois não foram oferecidas as razões específicas de glosa de cada um dos insumos listados, pois tomados eles de modo amplo e genérico;
- (vi) há necessidade de realização de diligência ou perícia para se demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa, informações sem as quais não é possível exercer o direito de defesa;
- (vii) a não-cumulatividade aplicada às contribuições PIS e COFINS não possui a mesma natureza do regime aplicável ao IPI e ao ICMS;
- (viii) os créditos de PIS e COFINS serão admitidos não somente na aquisição de insumos consumidos diretamente no processo produtivo, mas sim a todos os custos e despesas relacionados à realização do objeto social da empresa;
- (ix) a decisão recorrida se valeu da interpretação restritiva e equivocada das Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004 para glosar os seus créditos;
- (x) os insumos que geram créditos de PIS e COFINS devem compreender todos os custos e despesas destinados à obtenção das receitas auferidas pela pessoa jurídica;

(xi) ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, estão diretamente ligados ao processo produtivo, sendo insumos;

(xii) tem direito ao crédito sobre os gastos incorridos com combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial;

(xiii) o transporte de mão-de-obra é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização;

(xiv) há necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, sendo necessárias diligências diárias aos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura;

(xv) todo o transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool e, nos casos de ônibus, o óleo diesel;

(xvi) sem o plantio correto e tratos culturais constantes é lógico e consentâneo que não produziria a cana-de-açúcar, único insumo por ela utilizado para a industrialização do açúcar e do álcool e conseqüentemente nada terá ela para exportar;

(xvii) o direito ao crédito da COFINS sobre os gastos com combustíveis e lubrificantes é assegurado expressamente pela legislação;

(xviii) não há diferença entre o frete pago na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração ou para colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor, pois são gastos tidos como de produção, sendo, portanto, insumos;

(xix) é responsável por todo o processo produtivo, que inclui desde as preparações para o plantio, passando pelos processos de cultivo e colheita da cana, para somente então transportar a colheita até seu parque industrial;

(xx) relativamente aos serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização estão diretamente ligados ao processo produtivo;

(xxi) a mão-de-obra de pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial; transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante para a preparação do solo; a manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados são insumos;

(xxii) é indevida a glosa dos custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação ou mercado interno e demais despesas portuárias, sendo que tais despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo;

(xxiii) é equivocada a glosa sobre despesas com aluguel (pagamento de aluguel para moradia de funcionários) e arrendamento agrícola;

(xxiv) o art. 3º, inc. IV, da Lei 10.833/2003 contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(xxv) o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra no conceito de aluguel;

(xxvi) o arrendamento de área para lavoura de cana-de-açúcar, também, se equivale ao arrendamento (ou locação) de prédio;

(xxvii) a glosa das despesas com frete e armazenagem na venda é incabível, pois tais despesas quando suportadas pelo vendedor são integralmente creditáveis;

(xxviii) os serviços de descarga, paletização, mecanização e estufagem, movimentação de cargas, dentre outros, são indispensáveis para a própria conclusão dos serviços de transporte e armazenagem, sem os quais a operação tornaria impossível de se realizar;

(xxix) é inconstitucional a multa embasada no art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007), e art. 10 da Lei Complementar nº 70/1991, pois aplicada de forma desproporcional e de modo a coagir o contribuinte de boa-fé;

(xxx) a multa foi aplicada sem saber se o contribuinte cometeu erro, sendo baseada em mera presunção fiscal; e

(xxxi) a multa aplicada caracteriza sanção política e viola o art. 5º, inc. XXXIV da Constituição Federal;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

- Preliminar - Da ausência de fundamentação para a glosa de créditos com base em relatórios de Centro de Custos

Trata-se de inovação recursal.

A Recorrente não trouxe tal alegação em sede de Manifestação de Inconformidade.

A pretensão da Recorrente é reabrir matéria preclusa, o que é rejeitado pelo ordenamento processual civil em vigor, e rechaçado pelo Código de Processo Administrativo Fiscal de que trata o Decreto 70.235 de 1972, cujos arts. 16 e 17 assim prescrevem, *verbis*.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993). (...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Significa dizer que as matérias objeto do despacho decisório que não foram contestadas por ocasião da Manifestação de Inconformidade são consideradas como não impugnadas pelo acórdão recorrido e, em virtude da preclusão consumativa, tornaram-se definitivas na esfera do processo administrativo fiscal tributário.

Assim, voto por rejeitar a preliminar suscitada.

- Preliminar - Da necessidade de realização de diligência e/ou perícia

A diligência e/ou perícia no caso dos autos, conforme será demonstrado pela apreciação do mérito e das informações já carreadas aos autos são desnecessárias.

Dispõe o *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.”

Em processos como o presente, este tem sido o entendimento adotado por esta Turma de Julgamento, conforme decisão a seguir ementada:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.” (Processo nº 10880.653302/2016-46; Acórdão nº 3201-004.221; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/09/2018)

No mesmo sentido, foi a decisão tomada por esta Turma no processo nº 10880.953117/2013-14 (Acórdão nº 3201-004.164).

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada.

- Mérito

Em breve síntese a decisão recorrida, em relação aos bens e serviços utilizados como insumos aplicou o entendimento restritivo contido no art. 8º, §4º da IN 404/2004 e no §5º do art. 66 da IN 247/2002.

Prossegue no que se refere a glosa das despesas incorridas com arrendamento agrícola e de máquinas e equipamentos, não há previsão na legislação que ampare o pleito da contribuinte o direito à apuração de créditos do PIS/Cofins – Não cumulativo só alcança as despesas de aluguéis de prédios (obviamente, utilizados nas atividades da empresa), no sentido estrito da palavra.

Em relação ao mérito do recurso, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

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

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

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

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

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

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

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam

o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de detetização 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)

Imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

"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 SEQUINTE 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 relativos 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"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."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Tecidas tais considerações, passa-se à análise individualizada das glosas efetivadas, conforme tópicos da peça recursal.

- Dos bens utilizados como insumos

Diz a Recorrente:

"Tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela Autoridade Fiscal."

Assiste razão ao pleito recursal.

Como já mencionado, a decisão recorrida adotou como fundamento o entendimento restritivo contido no art. 8º, §4º da IN 404/2004 e no §5º do art. 66 da IN 247/2002.

Despesas com o conserto, manutenção, oficinas e a reposição de peças são considerados como insumos indispensáveis ao processo produtivo, devido ao fato de que sem o maquinário e o ferramental adequado e em condições de uso e produtividade não há como se produzir um bem ou produto.

Neste sentido, as seguintes decisões:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte em referência os combustíveis (óleo diesel e gás GLP) utilizados na movimentação de matéria-prima; e os bens adquiridos para manutenção de máquinas e equipamentos.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária." (Processo nº 16403.000128/2007-55; Acórdão nº 9303-009.681; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 16/10/2019)

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS. GRAXAS. FERRAMENTAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de bens e serviços de manutenção e limpeza de equipamentos e máquinas, dentre os quais a graxa, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição. (Processo nº 10410.903694/2012-11; Acórdão nº 3201-006.059; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 23/10/2019) (grifo nosso)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.” (grifo nosso) (Processo 10410.723727/2011-51; Acórdão 9303-004.918; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 10/04/2017) (destaque nosso)

No tópico, ainda, defende a Recorrente que tem direito ao crédito sobre combustíveis adquiridos para (i) o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial; (ii) transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização e em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, pois são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura.

As despesas incorridas com combustíveis não geram direito ao crédito somente quando digam respeito ao transporte de insumos, conforme decisão recorrida. Os dispêndios com combustíveis e lubrificantes abrangem outras situações aptas e gerar crédito de PIS e COFINS.

Com relação aos custos incorridos com combustíveis empregados na lavoura canavieira e utilizados no processo produtivo, entendo que conferem o direito da crédito à Recorrente, inclusive o destinado à exportação.

Neste sentido, comungo com o precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a seguir reproduzido:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar;

materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. (...)” (Processo nº 13888.001244/2005-36; Acórdão nº 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

De igual modo, considerando a peculiaridade das atividades da empresa, há direito ao crédito em relação aos gastos com combustíveis para o transporte de trabalhadores (mão-de-obra) e para fiscalização dos fundos agrícolas, por serem atividades necessárias e indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente.

Este é o entendimento que vem sendo adotado pelo CARF:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Exercício: 2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR)

(...)

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados.” (Processo nº 10880.723861/2013-88; Acórdão nº 3302-006.737; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019)

Ainda, do decidido no processo nº 10880.733462/2011-63 (Acórdão nº 3302-005.844, sessão de 25/09/2018) tem-se que fora reconhecido o direito ao crédito sobre “Combustíveis e lubrificantes utilizados em transporte de insumos, máquinas, transporte de trabalhadores dentro da unidade fabril.”

Em relação ao transporte da produção para a exportação procede o argumento recursal. Para tanto, transcrevo o entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. DIREITO AO CRÉDITO.

Para fins de constituição de crédito da COFINS pela sistemática não cumulativa, deve-se analisar se determinado bem ou serviço prestado caracteriza-se como insumo. Para tanto, torna-se imperativo verificar a sua pertinência e essencialidade ao processo produtivo e atividade do sujeito passivo.

O que, por conseguinte, no caso vertente, resta concluir pela possibilidade de o sujeito passivo constituir créditos da Cofins não cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos da empresa no transporte de matéria prima dos frigoríficos para a indústria e desta, após a industrialização para seus compradores e portos onde serão exportados, por serem tais serviços de transporte essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e

exportação.” (Processo nº 16366.000604/2006-41; Acórdão nº 9303-004.623; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 26/01/2017)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso no tópico para reverter as glosas com os gastos incorridos com (i) ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool; (ii) combustíveis no transporte de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavouras e da unidade fabril e os incorridos na fase comercial (exportação).

- Dos serviços utilizados como insumos

Com relação a glosa apontada, a defesa recursal é de certo modo genérica, não ataca com profundidade nem a glosa nem a decisão recorrida em suas íntegras, faltando-lhe, portanto, dialeticidade. Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

Limita-se a dizer todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Prossegue que para a industrialização do açúcar e do álcool é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção.

O Recorrente deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, seus pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Neste sentido decide o CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida por este Colegiado.

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.” (Processo nº 10945.900581/2014-89; Acórdão nº 3401-006.913; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; sessão de 25/09/2019)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar

as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.” (Processo nº 14090.000058/2008-61; Acórdão nº 3003-000.417; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 13/08/2019)

Some-se a isto o fato de em nenhuma manifestação da Recorrente constarem razões específicas pelas quais teria defendido de modo justificado que tais dispêndios constituiriam insumos em sua atividade, não sendo possível, com precisão, enquadrar tais gastos como insumos, sendo de certo modo genéricas as razões de defesa, sem adentrar com a profundidade e individualização devidas na questão da pertinência e essencialidade dos gastos incorridos com o seu processo produtivo.

Assim, somado ao fato de ausência de prova não há como se deferir o pleito recursal em tal matéria.

Sobre a necessidade de o contribuinte provar ou demonstrar que os insumos ou os serviços são aplicados em etapas essenciais de sua atividade, esta Turma, por unanimidade de votos, em contemporâneas decisões, assim deliberou:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 03/06/2008

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.” (Processo nº 10783.914097/2011-94; Acórdão nº 3201-004.245; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26/09/2018)

Do voto do Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, destaco:

“Dessa forma, não comprovado pelo contribuinte a essencialidade dos serviços glosados em atividades produtivas da fabricação dos produtos destinados à venda, e tampouco se enquadrarem no conceito de insumos previsto nos dispositivos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não há permissivo para o creditamento.”

De relatoria da Conselheira Tatiana Josefovich Belisário:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA.

Geram direito ao crédito no regime não cumulativo do PIS e da Cofins as aquisições bens e serviços como insumos, desde que devidamente comprovada sua essencialidade e relevância ao processo produtivo do contribuinte. (...)” (Processo nº 10314.720210/2017-94; Acórdão nº 3201-005.217; Relatora Conselheira Tatiana Josefovich Belisário; sessão de 28/03/2019)

Ainda do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012PIS

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.
INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E
NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. “Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. (...)” (destaque nosso) (Processo nº 19311.720352/2014-11; Acórdão nº 3401-005.291; Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão de 29/08/2018)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA.
DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.

Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito ao crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento.” (Processo nº 11080.015203/2007-59; Acórdão nº 3301-004.982; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 27/07/2018)

Em processo de minha relatoria:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo. (...)” (Processo nº 10280.900248/2014-31; Acórdão nº 3201-004.480; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 28/11/2018)

Entendo, no tópico, ser possível reconhecer o direito ao crédito alegado pela Recorrente em relação somente aos serviços de manutenção.

As despesas incorridas com manutenção são consideradas como insumos indispensáveis ao processo produtivo, devido ao fato de que sem o maquinário e o ferramental adequado e em condições de uso e produtividade não há como se produzir um bem ou produto.

Neste sentido, as seguintes decisões:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte em referência os combustíveis (óleo diesel e gás GLP) utilizados na movimentação de matéria-prima; e os bens adquiridos para manutenção de máquinas e equipamentos.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL.
NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária.” (Processo nº 16403.000128/2007-55; Acórdão nº 9303-009.681; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 16/10/2019)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS. GRAXAS. FERRAMENTAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de bens e serviços de manutenção e limpeza de equipamentos e máquinas, dentre os quais a graxa, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição. (Processo nº 10410.903694/2012-11; Acórdão nº 3201-006.059; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 23/10/2019) (grifo nosso)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à

atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas." (grifo nosso) (Processo 10410.723727/2011-51; Acórdão 9303-004.918; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 10/04/2017) (destaque nosso)

Diante do exposto, no tópico, voto por conhecer em parte do tópico recursal para dar parcial provimento ao recurso para reverter a glosa em relação aos gastos incorridos com serviços de manutenção.

- Do aluguel e arrendamento agrícola

Entende a Recorrente que é equivocada a glosa dos créditos tomados sobre aluguel e arrendamento agrícola.

No que tange ao aluguel para moradia de funcionários, improcede o recurso. Não se insere no conceito de insumo, a teor do decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR a locação de residências para os funcionários da Recorrente.

Tal locação não é necessária, nem essencial à atividade produtiva, bem como, não decorre de nenhuma exigência, por exemplo, de órgãos reguladores.

Em relação ao tema, a decisão recorrida valeu-se de uma interpretação restritiva, conforme a seguir consignado:

“Novamente, em que pesem os argumentos apresentados no recurso, tenho que a espécie não comporta a amplitude de interpretação pretendida pela recorrente.

É que, como é de ampla sabença, as normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva. Isto porque tais direitos implicam, em última análise, em renúncia fiscal a favor de uns em detrimento do interesse público da arrecadação de tributos. Nesse sentido, penso que ao intérprete/aplicador destas normas

não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar, mormente quando se trata de autoridade administrativa.

Assim, o direito à apuração de créditos do PIS/Cofins – Não cumulativo só alcança as despesas de aluguéis de prédios (obviamente, utilizados nas atividades da empresa), no sentido estrito da palavra.”

Esta Turma de Julgamento, já decidiu que o arrendamento rural, dá direito ao crédito, quando o arrendador for pessoa jurídica, conforme decisão a seguir reproduzida:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO.

O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. (...)” (Processo nº 10880.953117/2013-14; Acórdão nº 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 28/08/2018)

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, colaciono os seguintes precedentes:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

COFINS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E PERTINÊNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

No caso, deve ser mantido o acórdão recorrido no reconhecimento dos créditos de COFINS sobre as despesas com: cultivo da cana de açúcar; armazenagem; e com manutenção.

Além disso, também deve ser reconhecido o direito ao crédito com as despesas incorridas com o arrendamento rural, com base no inc. IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)” (Processo nº 13888.001431/2005-10; Acórdão nº 9303-009.286; Relatora Conselheira Vanessa Marini Ceconello; sessão de 13/08/2019) (grifo nosso)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

(...)

DESPESAS/CUSTOS. ARRENDAMENTO. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.” (Processo nº 13888.001244/2005-36; Acórdão nº 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Pelo teor da decisão recorrida, o direito não foi negado pelo fato de o arrendador não ser pessoa jurídica, nem pelo fato de o imóvel não ter sido utilizado na atividade da empresa, mas sim pela adoção de uma interpretação restritiva, conforme já mencionado.

Assim, é de se dar parcial provimento ao tópico recursal para reverter as glosas em relação aos dispêndios de arrendamento agrícola.

- Das despesas de armazenagem e frete na operação de venda

Com relação a tais glosas, defende a Recorrente que as despesas referem-se a gastos incorridos com serviços de descarga, paletização, mecanização e estufagem, e de movimentação de cargas.

Mais uma vez, com razão a Recorrente.

Para o caso deve-se trazer como referência, o contido no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 o qual apresenta a seguinte redação:

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

(...)

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

Compreendo que tais despesas podem ser enquadradas como despesas de logística e mesmo na venda geram direito ao crédito. Neste sentido fundamento com decisão desta Turma, em composição distinta da atual, proferida por maioria de votos e ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

(...)

DESPESAS PORTUÁRIAS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no

contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.” (Processo nº 10880.953117/2013-14; Acórdão nº 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Redator designado Marcelo Giovani Vieira; sessão de 28/08/2018)

Do voto transcrevo:

“No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos, tais como que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins.

Em complemento, novamente, sirvo-me do recente entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-008.304:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

(...)

DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO.
CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (...)” (Processo nº 13888.001244/2005-36; Acórdão nº 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Desta Turma de Julgamento, em recente julgado, em processo relatado pelo Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo decidiu em reverter as glosas aqui em debate, conforme consignado no resultado do julgamento, *in verbis*:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa sobre os gastos com: a) Pallets; b) **Repaletização**, c) Materiais e Serviços de Limpeza, d) Outros insumos e serviços, e) Serviços Realizados por "Operador Logístico", f) Indumentária e Itens de Uso Obrigatório, g) Insumos-Aquisições sob CFOP que Não Geram Créditos, e h) **Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda**. E, finalmente, reconhecer a aplicação do percentual de 60%, para determinar o valor do crédito presumido, considerada a natureza do produto resultante da atividade agroindustrial e não a natureza dos insumos empregados, vedado, porém, o ressarcimento.” (Processo nº 10983.911359/2011-11; Acórdão nº 3201-005.563; sessão de 21/08/2019) (nosso destaque)

Desse modo, voto no sentido de que as glosas sobre os gastos incorridos com serviços de descarga, paletização, mecanização e estufagem, e de movimentação de cargas.

- Da inconstitucionalidade da multa aplicada

Com relação à alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, a afasto em razão da incompetência deste Colegiado para decidir sobre a constitucionalidade da legislação tributária.

A matéria é objeto da Súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009 a seguir ementada:

“Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Assim, sendo referida súmula de aplicação obrigatória por este colegiado, maiores digressões sobre a matéria são desnecessárias.

- Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com (i) ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool; (ii) combustíveis no transporte de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavouras e da unidade fabril, e os incorridos na fase comercial (exportação); (iii) serviços de manutenção industrial; (iv) despesas com arrendamento agrícola e (v) serviços de descarga, paletização, mecanização e estufagem, e de movimentação de cargas.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade