



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.000607/2005-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.369 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de dezembro de 2019
Recorrente USINA DA BARRA S/A AÇÚCARE ÁLCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

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. 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. 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. BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA.

É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de bens e de serviços efetuadas de pessoas físicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reverter a glosa em relação aos gastos incorridos com (i) transporte vinculado às suas atividades produtivas, seja mediante o transporte de mão-de-obra nas áreas agrícolas, seja mediante o transporte de produtos para exportação, assim como as despesas portuárias de armazenagem e acondicionamento de mercadorias, inclusive vinculadas a exportação, e (ii) despesas com arrendamento agrícola.

(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 no valor de RS 398.287,75 utilizando créditos da contribuição para a Cofins não-cumulativa do mês de 05/2004, e de R\$ 1.230.282,67 no mês de 06/2004, apurados sobre custos, despesas, e encargos vinculados às operações de exportação, nos termos do art. § 1, do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Termo de Verificação Fiscal – TIF – fl. 52

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:

*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. 8, §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), não podem ser consideradas insumos.*

Setor Industrial: **Manutenção e Conservação Civil; Manut.**

Elétrica/Mec./Instr./Ref;. Oficina Caldeiraria; Oficina Mec/Manut./Automotiva, Oficinas Elétrica/Instrumenta 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: Consumo de Água (não se refere à irrigação); 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.

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. 8, § 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; Brigada de Combate a Incêndio; Contencioso Trabalhista Ind.; Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil;

Oficina Calderaria; Oficina Mec/Manut./Automotiva e Oficinas Elétricas/Instrumenta.

7.1. Quanto às Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, (incluídas na linha 3), 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: serviços de operação portuária, serviços prestados no embarque, serv. embarque açúcar navio, entrada 31 container vazio, serviços prestados de retirada, retirada de container vazio e despesas incorridas no embarque (composta de mão-de-obra e tarifas portuárias). Ao final das planilhas encontram-se discriminadas as exclusões efetuadas, limitadas em 05/2004 ao valor declarado pelo contribuinte.

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

7.3. 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 insumos, pois se referem a despesas comerciais com vendas, tais como: serviços de demonstradoras, serviços de repositoras, serviços de intermediação, supervisão de embarque na exportação e pesquisa de mercado (fls. 29 – item 1)

7.4 As despesas escrituradas nas contas **Mão-de-Obra Contratada (6101141401), Mão-de-Obra de Manutenção – PJ (6101141405) e Serviços Prestados - PJ (6101141413)** também não podem compor a base de cálculo dos créditos, porque são despesas comerciais com vendas (como carga e descarga de produto já pronto e serviços de publicidade), 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. 8, II; "b".da IN SRF 404/04).

9. 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.8, 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. 8,-II, "b" da IN SRF 404/04.

10. Na composição da Linha 18 (Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais) foram excluídos as despesas escrituradas nas contas **Desp.**

Descarga/Estadia – PF (6101202017) e Serviços Prestados – PF (6101141406) do grupo contábil despesas comerciais com vendas, pois não se referem a serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem (cf. art. 10 da IN SRF 404/04). Nesse mesmo sentido, foram excluídas as despesas alocadas no centro de custo **Administração/Planejamento IND**, pois referem-se a despesas indiretas.

11. Encerrada a análise, a Fiscalização marcou todas as exclusões efetuadas nas planilhas apresentadas (05/2004 fls. 32/37 e 06/2004 fls. 39/43) e consolidou nas tabelas a seguir os novos valores de créditos aceitos:

....

CONCLUSÃO:

12 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 ao Cofins do regime não-cumulativo devida no mês, temos **o valor do crédito disponível para compensação ou ressarcimento no mês 05/2004 é de R\$ 359.308,04 e para 06/2004 R\$ 1.212.474,81.**

DESPACHO DECISÓRIO – fl. 112

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Piracicaba, através do Despacho Decisório (DD), acatou-se as conclusões do TIF, reconheceu o direito creditório do interessado ao valor de R\$ 1.571.782,82, homologando as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – fl. 142.

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 e produtos químicos utilizados no processo industrial.

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 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 temporal pretendida pela fiscalização e que tais serviços enquadram-se na hipótese do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

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 agro-industrial”.

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 cujas 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 encontram 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 a 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:

“NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

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

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

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.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS - Não Cumulativo incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. ARMAZENAGEM E FRETES NA VENDA DO PRODUTO FINAL.

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.

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/Cofins 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. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

A despesa com o arrendamento de terras não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, para o qual é permitido o direito ao creditamento.

As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

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

- (i) os créditos enumerados em lei não podem ser interpretados de modo restritivo;
- (ii) a não-cumulatividade aplicada às contribuições PIS e COFINS não possui a mesma natureza do regime aplicável ao IPI e ao ICMS;
- (iii) a decisão recorrida se valeu da interpretação restritiva e equivocada das Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004 para glosar os seus créditos que pretendeu compensar;
- (iv) 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;
- (v) possui direito ao crédito em relação as despesas com frete, armazenagem e despesas portuárias;
- (vi) 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;
- (vii) é responsável por todo o processo produtivo, que inclui desde as preparações para o plantio, passando pelos processos de cultivo e colheita da cana (ambos utilizando o transporte de agentes químicos e pessoas), para somente então transportar a colheita até seu parque industrial;
- (viii) todos os gastos com transporte da cana ou de trabalhadores, bem como os insumos envolvidos (combustíveis, lubrificantes, manutenção dos veículos, etc) geram direito aos créditos de PIS e COFINS, até o momento em que o produto está colocado à venda, mesmo se este frete for despendido após o produto estar acabado ou em trânsito no estabelecimento da própria contribuinte, irão integrar o custo da mercadoria ou produto vendido;
- (ix) cita decisões que em seu entendimento lhe são favoráveis;
- (x) o transporte de pessoas é indispensável ao cumprimento do seu objeto social;

(xi) as despesas realizadas com logística portuária e armazenagem se classificam como gastos imprescindíveis à produção e comercialização do açúcar e álcool produzido, sendo insumos;

(xii) não merece subsistir a glosa realizada com relação aos créditos de COFINS aproveitados sobre custos relacionados a insumos e serviços adquiridos de pessoas físicas;

(xiii) não há como se diferenciar os insumos adquiridos de pessoas físicas dos adquiridos das pessoas jurídicas;

(xiv) possui direito ao crédito em relação as despesas incorridas com arrendamento de propriedades rurais;

(xv) não deve prevalecer a glosa sobre aluguel e condomínio de espaços, pois são todos eles utilizados nas atividades da empresa, não fazendo o inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 distinção sobre que tipo de atividade (industrial, comercial ou administrativa) deve ser exercida no local;

(xvi) faz jus aos créditos glosados em operações de exportação, na qualidade de empresa comercial exportadora.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

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.

Segue a decisão, 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 dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

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.

- Despesas com frete e armazenagem

No tema, tem razão a Recorrente.

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 a gerar crédito de PIS e COFINS.

Defende a Recorrente que 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.

Afirma, que no caso do transporte de mão-de-obra, é manifesta a sua essencialidade em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, além de ser necessária a fiscalização *in locu* com diligências diárias aos fundos agrícolas. Que nestes transportes são consumidos gasolina, álcool ou óleo diesel.

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

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 diz a Recorrente que não há diferença entre o transporte na aquisição de insumos, na colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor ou na remessa para exportação, pois são gastos inerentes a produção e que o ciclo de produção somente se encerra quando o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, o que abrange o transporte do produto para 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 sobre combustíveis no transporte de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavours e da unidade fabril e os incorridos na fase comercial.

Com relação aos gastos logísticos 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)

Desse modo, voto no sentido de que as glosas em relação aos dispêndios de transporte vinculado às suas atividades produtivas, seja mediante o transporte de mão-de-obra nas áreas agrícolas, seja mediante o transporte de produtos para exportação, assim como as despesas portuárias de armazenagem e acondicionamento de mercadorias sejam revertidas.

- Bens e serviços adquiridos de pessoas físicas

Defende a Recorrente que não merece subsistir a glosa realizada com relação aos créditos de COFINS aproveitados sobre custos relacionados a insumos e serviços adquiridos de pessoas físicas, pois não há como se diferenciar os insumos adquiridos de pessoas físicas dos adquiridos das pessoas jurídicas.

Improcede o pleito recursal.

O inc. I, do § 3º, do art. 3º da Lei nº 10.833/03 somente autoriza a tomada do crédito em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, *in verbis*:

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

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;”

A questão é pacífica no CARF, conforme precedentes a seguir colacionados:

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

Exercício: 2009

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. 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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

(...)

COMBUSTÍVEL. LENHA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA.

É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de combustível (lenha) efetuadas de pessoas físicas. (...)” (Processo nº 18088.720021/2014-00; Acórdão nº 3402-006.680; Relatora Conselheira Cynthia Elena de Campos; sessão de 17/06/2019)

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMO. ALCANCE.

(...)

INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de lenha/bagaço para emprego como combustíveis, na condição de insumo, quando efetuadas de pessoas físicas não garantem o direito de crédito (art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/03), porquanto não sujeitas tais vendas à incidência das contribuições não cumulativas. (Processo nº 10880.941561/2012-06; Acórdão nº 3401-004.400; Relator Conselheiro Robson José Bayerl; sessão de 28/02/2018)

Desta Turma de Julgamento, processo de relatoria do Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo:

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

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2013 PIS/COFINS.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. 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).

(...)

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO A CRÉDITO.

A alegação de que as pessoas físicas prestadoras de serviços são titulares de micro empresas optantes pela sistemática de tributação simplificada não afasta a glosa do correspondente crédito, sobretudo se não apresentada documentação comprobatória como nota fiscal emitida por pessoa jurídica relativa aos dispêndios questionados e se não demonstrado tratar-se de serviços passíveis de se caracterizarem como insumos previstos nas Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.” (Processo nº 10865.722883/2016-61; Acórdão nº 3201-004.270; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 27/09/2018)

Assim, é de se negar provimento ao recurso na matéria.

- Despesas agrícolas e arrendamento agrícola

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 Cecconello; 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 provimento ao tópico recursal.

- Despesas de empresa comercial exportadora

No que se refere a tal tópico, consta da decisão recorrida:

“O interessado contestou a glosa relativa às despesas de exportação suportadas na condição de comercial exportadora, alegando que 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.

Dispõe o referido dispositivo:

Art. 6º...

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

A leitura do dispositivo mostra que a vedação expressa, é referente à apuração de créditos vinculados à receita de exportação e não tão somente à aquisição de mercadorias, como alegado. Portanto, não prospera a alegação do interessado.”

Por sua vez, a Recorrente defende que deveria ter sido mantido o crédito apropriado em relação às despesas incorridas na exportação e efetivamente por ela suportadas, na qualidade de empresa comercial exportadora.

No tópico, a decisão recorrida deve ser reformada.

A legislação de modo expresse veda para a empresa comercial exportadora a apuração de créditos vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação.

Preceitua o texto legal:

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(....)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Tem-se, portanto, que a legislação veda a tomada de créditos quando a empresa comercial exportadora tenha adquirido mercadorias com o fim de exportação e não as despesas, como, por exemplo, de armazenagem ou frete.

Pelas considerações já postas nos tópicos anteriores, as despesas incorridas com a exportação garantem o direito ao crédito à Recorrente.

Assim, voto por dar provimento ao recurso no tópico.

- Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para reverter a glosa em relação aos gastos incorridos com (i) transporte vinculado às suas atividades produtivas, seja mediante o transporte de mão-de-obra nas áreas agrícolas, seja mediante o transporte de produtos para exportação, assim como as despesas portuárias de armazenagem e acondicionamento de mercadorias, inclusive vinculadas a exportação, e (ii) despesas com arrendamento agrícola.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade