



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.002579/2005-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-009.178 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de agosto de 2021  
**Recorrente** USINA DA BARRA S/A ACUCAR E ALCOOL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/08/2005

**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 MECANIZAÇÃO INDUSTRIAL.**

Os serviços de mecanização 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. SERVIÇO COLETA DE RESÍDUOS.**

O transporte de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita, havendo firme jurisprudência do CARF no sentido de garantir o creditamento sobre as despesas com remoção de resíduos.

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. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. 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, dão direito ao creditamento.

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

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência cumulativa e não-cumulativa, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

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.

DIALETICIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa em relação gastos incorridos, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, em relação a (1) 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; (2) combustíveis nos transportes incorridos na fase comercial (exportação); (3) serviços de mecanização industrial; (4) transporte de resíduos industriais; (5) despesas com arrendamento agrícola; (6) transporte rodoviário para os terminais portuários cujo nítido propósito é o transporte para exportação e (7) estadia. II. Por maioria de votos, em relação a (i) combustíveis nos transportes de trabalhadores (mão-deobra) dentro das lavouras e da unidade fabril; (ii) serviços portuários (recebimento, armazenagem e embarque). Vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Arnaldo Diefenthaler Dornelles, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Lara Moura Franco Eduardo.

## Relatório

Replico o relatório utilizado pela DRJ para retratar os fatos.

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento de créditos apurados pela sistemática da não-cumulatividade, compensado com créditos tributários do próprio interessado através de PER/DCOMP, conforme dados abaixo:

Crédito: Cofins não cumulativa Período de apuração: agosto de 2005 Valor pleiteado para compensação: R\$ 382.717,72.

### **Termo de Verificação Fiscal – TIF – fls. 260**

Verificação fiscal junto ao interessado apurou irregularidades na formação do crédito objeto do presente processo, a saber:

#### **a) BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS.**

Baseado no conceito de insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, dado pelo art. 8º, § 4º c/c § 9º, da Instrução Normativa nº 404, de 2004 a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades químicas ou físicas, em função de ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, desde que não esteja incluído no ativo imobilizado – o auditor fiscal verificou a existência de registros de despesas não incluídos nesse conceito.

Assim, entendeu que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar não atendem ao critério para a caracterização como insumos, glosando-se os créditos relativos às contas contábeis da área agrícola.

Também, pelo mesmo motivo, glosou os **créditos relativos às contas contábeis da área administrativa e os créditos relacionados às despesas do tipo Transporte de Resíduos Industriais e de Materiais de Manutenção Civil.**

A seguir, efetuou a análise referente aos grupos que compuseram a planilha de cálculo dos insumos.

#### **b) DESPESAS COM FRETES E ARMAZENAGEM DE PRODUTOS**

Verificou os documentos relativos a **DESPESAS PORTUÁRIAS**, encontrando várias notas fiscais de serviços que não se identificam com as **operações de fretes e armazenagem dos produtos destinados a venda**, e sim de outros **serviços portuários**

**e de embarque** que não possuem previsão legal para aproveitamento como créditos. Assim, aceitou somente os itens expressamente discriminados como **armazenagem ou frete, conforme relação anexa ao TIF**, glosando as demais despesas contabilizadas, por falta de previsão legal. No mesmo sentido, glosou diversas **despesas contabilizadas na conta TRANSP. PROD. ACABADOS PJ**, que continha lançamentos de despesas não relacionados com operações de venda dos produtos. Pelo mesmo motivo, glosou as DESPESAS COM ESTADIAS e DESP. DOC. EXP. PJ, e as despesas da conta TRANSP. PROD. ACABADOS – PJ. Vinculadas ao centro de custo TRATAMENTO DE CALDO DE CANA.

#### **c) DESPESAS DE ARRENDAMENTO AGRÍCOLA E DE PROJETO SOCIAL**

Também efetuou a glosa dos créditos aproveitados sobre o valor pago o título de **arrendamento agrícola**, uma vez que o aluguel ou arrendamento de terrenos e propriedades rurais não se enquadra no conceito de aluguel de prédios, máquinas e equipamento, para os quais a dedução é permitida.

Os créditos relacionados na conta **ALUGUEL PROJETO SOCIAL** não foram aceitos pois não são despesas vinculadas às atividades da empresa.

#### **d) DESPESAS DE DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO**

Tendo em vista que a apuração dos créditos relativos aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na fabricação dos bens destinados à venda, e como a atividade da empresa é a fabricação de álcool e açúcar, glosou-se

os créditos referentes à encargos de depreciação do ativo imobilizado, apurados nas contas ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO e LABORATÓRIO INDUSTRIAL E MICRO.

#### **e) CRÉDITOS PRESUMIDOS DA AGROINDÚSTRIA.**

Ressaltou que o crédito presumido de atividades agroindustriais, a partir de 01/08/2004, somente podem ser utilizados para dedução do valor devido da contribuição, não podendo ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, à vista do disposto no art. 8º, *caput*, da Lei nº 10.925, de 2004, e no art. 8º, § 3º, II, da IN SRF nº 660, de 2006. Assim, efetuou a glosa do valor apurado do crédito presumido da agroindústria.

#### **f) RATEIO PROPORCIONAL**

Que a empresa, como fabricante de produto de origem animal ou vegetal, destinado à alimentação humana ou animal, pode deduzir das contribuições para o PIS e para a Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas e que tal crédito deve ser calculado mediante a aplicação, sobre o valor das referidas aquisições, das alíquotas de 0,5775% (1,65 x 35%) e 2,66 (7,6 x 35%), respectivamente.

Que, havendo produtos fabricados com outra destinação que não a alimentação humana e animal, a pessoa jurídica deve segregar os custos, despesas e encargos comuns, utilizando-se do método de apropriação direta por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, ou do método de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos o percentual existente entre a receita das mercadorias para consumo humano ou animal e a receita total, nesta incluída a receita das mercadorias destinadas a outros fins.

**Examinando a documentação apresentada pelo interessado, verificou-se que o mesmo não possui contabilidade integrada, o que impede o uso do método de**

**apropriação direta, e que não utilizou o método de rateio proporcional. Assim, a fiscalização recalculou os valores com base neste método, resultando valores glosados, conforme anexos ao TIF.**

**Conclusão.**

**Com base nas verificações efetuadas, a fiscalização elaborou demonstrativo de cálculo para a apuração correta do crédito da contribuição do período de apuração referenciado, decorrendo daí a inexistência de crédito a compensar.**

#### **DESPACHO DECISÓRIO – fls. 290**

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

#### **MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – fls. 298.**

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.

#### **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.

#### **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 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. 6º, §§ 1º e 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

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 não encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da lei nº 10.833, de 2003.

E que não se conforma com a glosa alusiva as despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, porque tal exclusão vulnera a não cumulatividade do PIS e da Cofins.

### **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 á 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.

### **Do pedido**

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

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, no acórdão de fls. 491/504, e a decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/08/2005

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: 31/08/2005

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, vedado o aproveitamento de créditos decorrentes de pagamento de serviços a pessoas físicas.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM 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.

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.

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

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seu apelo ao CARF (fls. 508/532), a recorrente replica em síntese, os argumentos da Manifestação de Inconformidade destacando que recorreu das matérias que a DRJ disse não haver recurso, vejamos:

- Como se vê da Manifestação de Inconformidade constante dos autos, a Recorrente se manifesta expressamente sobre as **despesas de depreciação do ativo imobilizado**, assim como à **aquisição de insumo de pessoa física e despesas contidas na conta de aluguel 'Projeto Social'**.

- A decisão não é definitiva e deve prevalecer o princípio da busca da verdade material;
- A não-cumulatividade aplicada às contribuições PIS e COFINS não possui a mesma natureza do regime aplicável ao IPI e ao ICMS;
- A Receita Federal do Brasil, a pretexto de "interpretar" e "aplicar" a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de "insumos" na Instrução Normativa n.º 404/2004;
- A interpretação restritiva adotada pela Fiscalização, em relação ao conceito de insumos é ilegal;
- A administração pública deve se submeter ao império da legalidade, de acordo com o art. 37 da Constituição Federal;
- É absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda;
- O termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004;
- **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;**
- **Tem direito ao crédito sobre os gastos incorridos com combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial;**
- **O transporte de mão-de-obra é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização;**
- 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;
- 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;
- É imprescindível a constante manutenção dos equipamentos;
- Industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção;
- **Custos relacionados a armazenagem de álcool e açúcar, transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias dão direito ao crédito;**
- Tem direito ao creditamento sobre as **despesas incorridas com arrendamento agrícola;**
- A glosa alusiva das despesas com exportação decorrentes da desconsideração de operações cujas notas-fiscais supostamente não se referem a custos de frete ou armazenagem, porquanto as notas-fiscais exibidas referentes a serviços portuários representam serviços com o

recebimento, armazenagem e embarque. O mesmo se diga ao transporte rodoviário para os terminais portuários cujo nítido propósito é o transporte para exportação;

- A glosa em relação aos encargos de depreciação foi feita de modo errôneo sem apuração das suas atividades, pois baseada apenas em contas contábeis;
- Todos os itens glosados fazem parte do conceito de insumo, eis que são indispensáveis à produção dos bens comercializados pela Recorrente, e como tal e por integrarem os custos de aquisição e fabricação devem gerar crédito, para que não exista desrespeito à regra da não-cumulatividade das contribuições;
- O mesmo se diga em relação as **despesas com estadias**, as quais, como sabido se referem ao **custo adicional ao frete** pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário;
- A glosa alusiva as **despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, vulnera a não-cumulatividade do PIS e da COFINS**; e
- **Não utiliza os métodos de rateio previstos na Lei n.º 10.637/02, uma vez que esses são apenas aplicáveis aos custos, despesas e encargos comuns**;

Posteriormente, em petição autônoma, requereu a juntada de laudo técnico que descreve o processo de produção.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

### I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." <sup>1</sup>

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

**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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

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. 543C 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 n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a essencialidade e a relevância, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

## MÉRITO

Feitas tais ponderações e esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento, que já foi submetido a análise minuciosa do Ilustre Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, em Sessão realizada em 18/12/2019, em processo análogo, havendo eventuais divergências apenas na numeração de itens e ordem, contudo, na essência a matéria é a mesma do acórdão n.º **3201-006.374**, que adoto como razões de decidir, vejamos:

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, em relação as despesas com frete a armazenagem dizendo que o direito ao creditamento do PIS e COFINS só foi reconhecido a partir de 01/02/2004, nos termos dispostos no art. 15 da Lei n.º 10.833/2003, que instituiu o regime da não cumulatividade.

No que se refere a glosa das despesas incorridas com arrendamento agrícola, 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.

(...)

#### **- 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 n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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 n.º 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 do 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 n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas; 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 n.º 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 n.º 10880.723861/2013-88; Acórdão n.º 3302-006.737; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019**)

Ainda, do decidido no processo n.º 10880.733462/2011-63 (Acórdão n.º 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 n.º 16366.000604/2006-41; Acórdão n.º 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

A Recorrente diz que todas as glosas são indevidas e que gastos com **manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante para a preparação do solo, dentre outros dão direito ao crédito.** (grifo nosso).

Prossegue com a assertiva de 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.

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.

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 n.º 10945.900581/2014-89; Acórdão n.º 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 n.º 14090.000058/2008-61; Acórdão n.º 3003-000.417; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 13/08/2019)

Entendo, no tópico, ser possível reconhecer o direito ao crédito alegado pela Recorrente em relação aos **serviços de mecanização industrial e transporte de resíduos industriais.**

Com relação aos **serviços de mecanização industrial e transporte de resíduos industriais** são gastos que atendem aos critérios de essencialidade e relevância no processo produtivo. Neste sentido tem decidido o CARF:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins  
Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

(...)

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.**

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.” (Processo n.º 10880.653302/2016-46; Acórdão n.º 3201-004.221; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/09/2018)

Do resultado do julgamento, constou expressamente que os dispêndios com mecanização geram direito ao crédito. Vejamos:

“E, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: I - Por unanimidade de votos: a) reverter todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos sobre os seguintes itens: (1) embalagens de transporte ("big-bag"); (2) serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar); (3) materiais diversos aplicados na lavoura de cana; (4) serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e

álcool; (...)(8) gastos com o tratamento de água, de resíduos e análises laboratoriais;"

No mesmo sentido:

“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)**

(...)

#### **SERVIÇO DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS. PRODUÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.**

O tratamento de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita e da etapa industrial de produção de cana-de-açúcar e álcool.

#### **SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL E LIMPEZA OPERATIVA.**

Os serviços de manutenção agrícola e industrial, bem como aquilo que é denominado por "limpeza operativa" inclusive e especialmente realizados nas balanças de cana revelam-se essenciais à fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam mantidos os créditos.” **(Processo nº 10880.723861/2013-88; Acórdão nº 3302-006.737; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019)**

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

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

(...)

#### **COFINS. SERVIÇO COLETA DE LIXO E RESÍDUOS. TRANSPORTE DO BAGAÇO DE CANA.**

O transporte de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita, havendo firme jurisprudência do CARF no sentido de garantir o creditamento sobre as despesas com remoção de resíduos. O transporte da torta e do bagaço (sub produtos), também se mostram essenciais. Isto porque a "torta" é utilizada como fertilizante rico em matéria orgânica e nutrientes, conforme atesta o Laudo Técnico. (...)” **(Processo nº 10880.723546/2015-12; Acórdão nº 3402-004.759; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 25/10/2017)**

Assim, é de se conhecer parcialmente o recurso em tal matéria para reverter as glosas em relação a (i) **serviços de mecanização industrial** e (ii) **transporte de resíduos industriais**.

- Das despesas com 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 alugueis 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 n.º 10.833, de 2003.

**(...)" (Processo n.º 13888.001431/2005-10; Acórdão n.º 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 n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 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.

#### **- Das despesas com exportação**

Com relação a tais glosas, as despesas referem-se a gastos incorridos com **serviços portuários que representam serviços com o recebimento, armazenagem e embarque, além de transporte rodoviário para os terminais portuários** cujo nítido propósito é o **transporte para exportação e estadias.**

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 n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Desse modo, voto no sentido de que as glosas sobre os gastos incorridos com **serviços portuários** (recebimento, armazenagem e embarque), além de **transporte rodoviário para os terminais portuários** cujo nítido propósito é o transporte para exportação e estadias devam ser afastadas.

**- Das depreciações**

Da decisão recorrida consta:

“Inicialmente, ressalto que não houve contestação do interessado quanto as glosas dos créditos, discriminadas nos itens (d) Despesas de Depreciação do Ativo Imobilizado, (e) Crédito Presumido da Agroindústria, além das contidas na conta Aluguel Projeto Social – item (c).

Assim, a esses itens, aplica-se o disposto no art. 58 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, a saber:

Art. 58. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Decreto no 70.235, de 1972, art. 17, com a redação dada pela Lei no 9.532, de 1997, art. 67).”

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 possuir; (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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.

### **Correta a decisão recorrida no ponto.**

Assim, é de não se conhecer da matéria.

### **- Das receitas de exportação e do rateio**

Defende a Recorrente que o método do rateio é uma faculdade e que ao optar pela não aplicação do método do rateio, tal exigência é ilegal e arbitrária.

Diz, ainda, que o mesmo vale para as receitas oriundas de vendas destinadas ao mercado interno e ao mercado, cujos custos, despesas e encargos não são comuns, sendo possível a apropriação direta dos créditos decorrentes no caso de receitas não-cumulativas.

### **São improcedentes os argumentos recursais.**

### **Está correta a decisão, razão pela qual sua reprodução deve ser feita:**

“Questiona o interessado, quanto aos créditos de exportação, a aplicação do método da proporcionalidade, do qual ocorreram glosas no valor pretendido.

O interessado obtém receitas de venda de açúcar, sujeita a incidência não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins da, e de álcool carburante, sujeita a incidência cumulativa. Assim, tem custos, despesas e encargos comuns às diferentes sistemáticas de apuração das contribuições.

Dispõem os §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês § 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Verificado que o interessado não dispõe de sistema de contabilidade de custos integrada com a escrituração, a determinação deve ser feita pelo método de rateio proporcional.

O disposto no inciso II, do art. 8º, acima transcrito, é bem claro ao determinar que a relação percentual aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns. Pois

bem, tais custos, despesas e encargos incidem sobre a receita de vendas de mercadorias e/ou serviços e, portanto, a relação percentual deve ser apurada entre dentro desse limite, por força do disposto no caput do art. 7º, que dispõe que o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Ademais, o § 9º do art. 3º, acima transcrito, delegou competência à então Secretaria da Receita Federal a editar as normas aplicáveis aos métodos de apuração. Nesse sentido, foi editada a IN SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que dispôs no § 3º de seu art. 21:

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, aplica-se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa e os custos totais incorridos no mês. (grifo nosso).”

Os créditos das contribuições do PIS e da COFINS podem somente ser apropriados pela contribuinte em relação à receita bruta não cumulativa, sendo que, na hipótese de a empresa auferir receitas nos dois regimes, ou seja, cumulativo e não cumulativo, o crédito deverá ser apurado de acordo com o disposto nos arts. 3º, §§7º a 9º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Este é o entendimento que vem sendo adotado pelo CARF:

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

(...)

**REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.**

Na determinação dos créditos da não cumulatividade deve-se aplicar o rateio proporcional entre as receitas tributadas pelas contribuições no regime cumulativo e não cumulativo, haja vista que somente há previsão para o rateio entre receitas cumulativas e não cumulativas, nos termos do artigo 3º, da Lei 10.833/2003.” (Processo nº 18186.731370/2013-50; Acórdão nº 3301-006.435; Relator Conselheiro Winderley Morais Pereira; sessão de 19/06/2019)

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

(...)

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

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência cumulativa e não cumulativa, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.” (Processo nº 10820.000939/2008-30; Acórdão nº 3401-002.967; Relatora Conselheira Angela Sartori; sessão de 19/03/2015)

Assim, é de se negar provimento ao tema.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com: (1) 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; (2) combustíveis nos transportes incorridos na fase comercial (exportação); (3) serviços de mecanização industrial; (4) transporte de resíduos industriais; (5) despesas com arrendamento agrícola; (6) transporte rodoviário para os terminais portuários cujo nítido propósito é o transporte para exportação; (7) estadia; (8) combustíveis nos transportes de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavouras e da unidade fabril; (9) serviços portuários (recebimento, armazenagem e embarque).

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator