



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15889.000004/2011-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.204 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrente RAIZEN ENERGIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REPERCUSSÃO GERAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOBRESTAMENTO. NÃO CABIMENTO.

A vinculação dos julgadores do CARF é unicamente à decisão definitiva de mérito proferida na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973 ou dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/2015, de forma que, enquanto ela não sobrevinha, o processo administrativo deve ser julgado normalmente, em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade e da presunção de constitucionalidade das leis.

Não é porque inexistente disposição normativa que determine o sobrestamento no âmbito do processo administrativo fiscal que se pode dizer que há uma lacuna a ser preenchida com o traslado de tal instituto do CPC para o processo administrativo fiscal.

PIS/COFINS. AQUISIÇÕES DESONERADAS. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Se há previsão, em lei ou em decreto, de aplicação da alíquota zero para as contribuições de PIS/Cofins sobre a receita de venda no mercado interno de adubos e fertilizantes e suas matérias-primas, ou qualquer outra desoneração legal ou regulamentar dessas contribuições; isso já é o bastante para a vedação ao creditamento das contribuições nas aquisições desses itens, não havendo necessidade de comprovação pela fiscalização de que tais insumos foram efetivamente desonerados das contribuições.

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

No caso das agroindústrias do setor sucroalcooleiro, admite-se o creditamento não só dos gastos incorridos na fabricação de açúcar e de álcool, mas também no cultivo da cana-de-açúcar que lhes serve de insumo (fase agrícola da agroindústria).

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de crédito em face dos insumos transportados.

O frete de resíduo da indústria (“torta de filtro”) para a lavoura, na qual tem aplicação como nutriente do solo, é um serviço essencial à produção da cana-de-açúcar (fase agrícola da agroindústria) e enseja o correspondente creditamento da contribuições.

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. PRODUTOS ACABADOS. FRETE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente, sem vinculação com o processo produtivo em si, que não se refere também ao deslocamento do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra nas hipóteses permissivas de creditamento de frete na operação de venda (arts. 3º, inciso IX e 15 da Lei 10.833/2003) ou de serviço utilizado como insumo no processo produtivo (incisos II dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002).

O fato de se tratar de uma despesa necessária à atividade empresarial como um todo não enseja o creditamento. A relação de essencialidade ou relevância há de ser aferida em relação ao processo que origina o produto final destinado a venda ou a execução do serviço, e não em relação a toda atividade da empresa, conforme delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp n.º 1.221.170/PR.

PIS/COFINS. FRETE. LAVOURA. MÃO DE OBRA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não obstante o conceito mais amplo de insumo dado pelo Resp n.º 1.221.170/PR, como regra geral, o transporte de mão de obra não é essencial ao processo de produção de cana-de-açúcar e etanol. Diante da ausência de demonstração pela recorrente de que esse dispêndio excepcionalmente seria um “elemento essencial e inseparável do processo produtivo” ou que a sua falta lhe privaria de “qualidade, quantidade e/ou suficiência”, incabível o creditamento.

O serviço de transporte de mão de obra para a colheita da cana-de-açúcar é usufruído pelos trabalhadores em face dos deslocamentos decorrentes da modalidade de trabalho que exercem. Trata-se de despesas que atendem a uma necessidade operacional da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS/Cofins.

IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO. APLICAÇÃO DIRETA NA PRODUÇÃO. FERRAMENTAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em relação a bens do imobilizado o direito ao creditamento só existe em relação aos bens aplicados diretamente na produção, conforme dispõem os arts. 3º, VI, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03. Como não se trata de conceito de insumos (inciso II), mas de atendimento aos requisitos legais previstos para o creditamento das despesas de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI), o que importa saber é se os bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação teriam sido comprovadamente “adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”.

No caso, as ferramentas que não são utilizadas para a produção de bens destinados à venda não dão direito ao crédito relativamente as suas despesas de depreciação.

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas cujo direito ao crédito das contribuições foi reconhecido pela fiscalização na diligência nos Anexos 1, 2 e 3, bem como aquelas relativas às despesas de frete do Anexo 1 com exceção daquelas decorrentes do transporte de açúcar (produto acabado) entre os armazéns. Davam provimento em maior extensão, sendo vencidas na votação, por maioria de votos (i) as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena de Campos para reconhecer o crédito sobre o frete sobre produtos acabados (Anexo 1); (ii) a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz para reconhecer o crédito sobre os herbicidas e inseticidas (Anexo 1); (iii) as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais De Laurentiis Galkowicz para reconhecer o crédito sobre o transporte de mão de obra (Anexo 2). Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz que reconheciam a possibilidade de sobrestamento do processo enquanto pendente o julgamento do RE 599.316.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula – Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes, Cynthia Elena de Campos e Marcio Robson Costa (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Versa o processo sobre autos de infração referentes à falta de recolhimento das contribuições não cumulativas de PIS/Pasep e Cofins em face de glosas de créditos relativos a dispêndios que não se enquadrariam no conceito legal de insumo, no valor total de R\$600.227,22, para os períodos de apuração de janeiro a março de 2006.

As glosas foram efetuadas sob os seguintes fundamentos:

- Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção do álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto, nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Portanto, todos créditos relativos às contas das áreas agrícolas, das áreas administrativas (exceto despesas de aluguel e energia elétrica) foram glosados integralmente por não se enquadrarem no conceito de insumo.

- Os defensivos agrícolas e fertilizantes tiveram alíquotas reduzida a zero pela Medida Provisória nº 183/2004, convertida na Lei nº 10.925/2004, e, portanto, não geram direito a crédito.

- Foram também glosados os créditos das despesas de frete e armazenagem que não são relativos às operações de venda, com ônus suportado pela vendedora; bem como das aquisições de produtos pretensamente utilizados no processo produtivo, mas que não se enquadrariam no conceito de insumo.

- Por último, foram glosados os créditos “com depreciação de bens que não pertencem ao processo produtivo, bem como aqueles adquiridos até 30/04/2004.”

A interessada impugnou o lançamento, contestando, em síntese, o conceito de insumo dado pelas Instruções Normativas da Receita Federal e sustentando que todos os itens glosados fazem parte do conceito de insumo, eis que são indispensáveis à produção dos bens comercializados pela Impugnante e integram os custos de aquisição e fabricação, devendo gerar créditos para que não exista desrespeito à regra da não cumulatividade das contribuições.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da impugnante, entendendo que não restou comprovado que qualquer dos itens glosados se enquadre no conceito de insumo ou seja gerador de crédito por expressa previsão legal, nos seguintes termos:

DAS GLOSAS

Feitas essas considerações sobre o conceito de insumos, é de se ver que a argumentação da interessada baseia-se no chamado “conceito amplo”, do qual restou bastante clara nossa discordância.

Além disso, enquanto a autoridade a *quo* listou cada item glosado, gerando planilhas de diversas folhas, a recorrente fez alegações genéricas, tais como: “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 ligados ao processo produtivo”. Nesse caso, caberia perguntar: quais itens glosados são “ferramentas operacionais”, quais são “materiais de manutenção”, etc? A interessada não diz.

Da mesma forma, não foram esclarecidos a quais itens das glosas seriam aplicáveis as conclusões da Solução de Divergência nº 12/2007, o que impossibilita sua adoção no presente caso.

Sobre os combustíveis e lubrificantes, também não foi especificado em que medida eles participam do processo de fabricação de seu produto final, o açúcar e o álcool.

Pelas alegações da interessada, ficou subentendido que ela pretendeu creditar-se de todo o gasto com combustível, inclusive daquele utilizado em sua atividade agrícola (cultivo da cana),

movimentação de pessoas, bens e outros, que não a movimentação de máquinas utilizadas na fabricação do produto final. Assim, por não se constituírem em insumos, tais gastos com combustíveis e lubrificantes não geram direito a crédito.

Os exemplos de serviços utilizados como insumos, a mão-de-obra de pessoas jurídicas para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos (vinhaça) utilizados na lavoura da cana-de-açúcar como fertilizante para a preparação do solo, também não são representativos de despesas com direito a crédito. O primeiro deles pela imprecisão do que seria “mão-de-obra de pessoas jurídicas para manutenção industrial”, uma vez que seria necessário detalhar qual o tipo de serviço prestado e em quais equipamentos, além do fato de não constar tal descrição de serviço glosado no demonstrativo de fls. 121/131. O segundo porque o “transporte de resíduos (vinhaça) utilizados na lavoura da cana-de-açúcar (...)” não guarda relação direta com a produção de açúcar e/ou álcool, sendo despesa acessória da produção de cana-de-açúcar, que não é seu produto final, e portanto não gera direito a crédito.

Quanto aos gastos de transportes e armazenagem, que não sejam aqueles previstos na legislação (armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, ..., quando o ônus for suportado pelo vendedor), eles não geram direito a crédito. Novamente a interessada não comprovou que os itens glosados se amoldam à previsão legal.

No tocante às despesas de depreciação, a insurgência da contribuinte é igualmente insipiente, pois não foi simplesmente com base “em números de contas contábeis”, como alegado, que a fiscalização glosou o respectivo crédito. Conforme consta na planilha demonstrativa (fls. 132/263), na coluna Descrição, a fiscalização motivou item a item a razão de cada glosa.

Cientificada dessa decisão em 23/01/2015, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 23/02/2015, requerendo a sua reforma sob os seguintes fundamentos:

- a. o conceito de insumo para fins de PIS e COFINS não se confunde com o conceito utilizado na legislação do IPI, sendo que, para fins de apropriação de créditos das referidas contribuições, não é necessário haver o desgaste físico do bem, mas a relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo;
- b. os bens e serviços utilizados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria devem ser considerados como insumo para fins de PIS e COFINS, pois o art. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 faz referência ao termo "produção"; diversos créditos glosados pela fiscalização se referem a bens e serviços para os quais o CARF já declarou serem passíveis de créditos, por se tratarem de despesas que apresentam relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo da agroindústria;
- d. os dispêndios com frete e armazenagem de produtos apresentam relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo, devendo, portanto, serem passíveis de apropriação de créditos;
- e. a depreciação de máquinas, equipamentos e veículos utilizados na fase agrícola do processo produtivo da RECORRENTE ensejam a apuração de créditos de PIS e COFINS, conforme decisões do CARF no sentido de que a produção não se restringe à fase industrial da agroindústria, e
- f. impossibilidade de cobrança de juros sobre multa.

Mediante a Resolução nº 3402-001.464, de 23 de outubro de 2018, o Colegiado determinou a realização de diligência, nos seguintes termos:

Assim, em face de todo o exposto, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem, considerando o conceito de insumo acima delimitado (custo de produção), cujo processo produtivo é também integrado pela fase agrícola da agroindústria, adote as seguintes providências:

1. Com relação somente aos itens glosados expressamente contestados pela recorrente, enumerados acima nos tópicos 1. a 4., intime a recorrente, dentro de prazo razoável, a:

i) Comprovar, correlacionando diretamente com o Laudo Técnico juntado ou com outro a ser apresentado, para os bens e serviços qualificados pela contribuinte como insumos: a) a pertinência e essencialidade ao seu processo produtivo (custo de produção); b) ativação não obrigatória; e, c) se for o caso, não aumento da vida útil no bem reparado em mais de um ano. Na hipótese de combustíveis, é necessário que se proceda também à devida segregação desses itens glosados, especificando a percentagem utilizada em cada parte do processo produtivo ou no transporte de produtos ou pessoas, detalhando também o tipo e a finalidade do transporte;

ii) Para os demais bens e serviços, comprovar o eventual enquadramento em outra hipótese de creditamento previsto nos arts. 3ºs das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2002, considerando a redação vigente à época dos fatos. Na hipótese de frete e armazenamento, deve a recorrente comprovar e segregar as parcelas desses gastos de acordo com a sua utilização, a ser também comprovada nos autos; e iii) Para todos os itens acima, demonstrar que a aquisição foi de pessoa jurídica domiciliada no País com sujeição ao pagamento das contribuições não cumulativas.

2. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, acrescentando as informações que entender relevantes para a solução da controvérsia;

3. Após a intimação da recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011, devolva o processo a este Colegiado para prosseguimento.

(...)

A fiscalização apresentou suas conclusões em Relatório de Diligência Fiscal, admitindo a apropriação pela recorrente de alguns créditos discutidos com fundamento no conceito abstrato de insumo delimitado no REsp n.º 1.221.170/PR e no Parecer Normativo COSIT/RFB N.º 05/2018, e mantendo outras glosas sob os seguintes motivos:

a) Anexo 1

- (i) Aquisição com alíquota de 0% de PIS/COFINS;
- (ii) Não corresponde a despesas com frete de venda;
- (iii) Não configura insumo.

b) Anexo 2

- (i) Não corresponde a despesas com frete de venda;
- (ii) Não configura insumo.

c) Anexo 3

- (i) Depreciação de ativo adquirido até 30.04.2004 (art. 31, Lei n. 10.865/2004)
- (ii) Não utilizado na produção de bens

A recorrente apresentou sua manifestação em face da diligência, contrapondo-se à manutenção de algumas glosas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

O recurso já foi conhecido por ocasião da determinação de realização de diligência.

Como se sabe, este Colegiado tem adotado o conceito de insumo veiculado no REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), cuja ementa consta abaixo:

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.

A delimitação dos critérios da essencialidade e relevância consta no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme disposto na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.
(...)

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”,

a) "constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço" ou "b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".

Por outro lado, o critério de relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva" b) seja "por imposição legal."

Como já havia sido adiantado na Resolução, este Colegiado, com esteio nos Acórdãos n.ºs 3403-002.824 e 9303-003.069, já decidiu várias vezes que a fase agrícola da agroindústria também integra o seu processo produtivo para fins de aproveitamento de crédito das contribuições sociais não cumulativas. Com efeito, em face da superveniência do PARECER NORMATIVO COSIT/RFB N.º 05/2018, a fiscalização na diligência adotou também esse entendimento reconhecendo o direito ao crédito da contribuição em face de vários dispêndios, mas mantendo as glosas em algumas situações, conforme abaixo especificado.

ANEXO 1: Itens por CFOP

1.a) Aquisição com alíquota de 0% de PIS/COFINS.

Acerca das glosas relativas às aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, a fiscalização na diligência fundamentou a sua manutenção nestes termos:

As glosas efetuadas com este motivo, inciso II do § 2º da Lei 10.637/02 e da Lei n.º 10.833/03, permanecem sem alteração, pois não estão relacionadas ao entendimento do conceito de insumo, mas sim em razão da não tributação de adubos, calcário, fertilizantes, herbicidas, inseticidas, adquiridos de indústrias químicas, de fertilizantes ou cooperativas conforme conteúdo das colunas "Descrição Produto" e "Nome Destinatário". O Parecer Normativo n.º 05/2018 indica a vedação legal em seu item 161. Assim, não deve haver alterações nos créditos glosados sobre o total das aquisições: R\$4.545.890,96.

Em sua manifestação alega a recorrente que "a fiscalização não procedeu qualquer avaliação para constatar se a aquisição de quaisquer bens sofreu a incidência da Contribuição ao PIS e a COFINS com alíquota de 0%". Segundo entende, "O fato de que havia uma previsão legal para que a operação com tais bens não se submetesse à incidência dessas contribuições não significa que, efetivamente, não tenha ocorrido".

O §2º do art. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002 assim dispõe:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

Como se vê, o creditamento das contribuições é vedado nas aquisições de itens "não sujeitos ao pagamento da contribuição", ou seja, nas hipóteses de desoneração das contribuições previstas na legislação.

No caso, se há previsão, em lei ou em decreto, de aplicação da alíquota zero para as contribuições de PIS/Cofins sobre a receita de venda no mercado interno de adubos e fertilizantes e suas matérias-primas; ou qualquer outra desoneração legal ou regulamentar dessas contribuições sobre a receita de venda do item adquirido, isso já é o bastante para a vedação ao creditamento das contribuições nas aquisições desses itens, não havendo necessidade de comprovação pela fiscalização de que tais insumos foram efetivamente desonerados das contribuições.

Isso porque não pode haver incidência ou desoneração tributária sem a correspondente previsão normativa. Na eventual hipótese de a receita de venda de determinado item ser tributada pelas contribuições, não obstante a desoneração prevista em norma, incumbe ao vendedor adotar os procedimentos previstos na legislação para reaver o pagamento indevido, mas a vedação ao creditamento das contribuições para o adquirente remanesce. Por outro lado, se a receita de venda sobre o item não for tributada, não obstante a ausência de previsão para tal desoneração, a adquirente não poderia sofrer restrição ao seu direito ao creditamento sobre a aquisição do insumo, devendo o Fisco, obviamente, exigir a contribuição não recolhida do próprio contribuinte/fornecedor. Nada mais justo do que cada contribuinte responda pelas suas próprias obrigações legais sem prejudicar o adquirente do insumo.

Dessa forma, não se trata de “glosa com base em mera presunção não comprovada”, mas de glosa que atende ao disposto no §2º do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, que veda o creditamento das contribuições para as aquisições em relação às aquisições de insumos agrícolas tributados à alíquota zero, conforme previsto no art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Ainda que assim não fosse, também não se trataria de falta de comprovação de ocorrência do fato jurídico tributário, como alegado, eis que não há controvérsia acerca da sua ocorrência nos autos, onde se discute, na verdade, a eventual extinção do crédito tributário pelos créditos alegados pela contribuinte.

Dessa forma rejeita-se a argumentação da recorrente no sentido de que a fiscalização teria o ônus de comprovar a efetiva desoneração das contribuições relativamente aos itens adquiridos como insumo, devendo ser mantidas as glosas relativas às aquisições desoneradas das contribuições informadas no Anexo 1.

1.b) Despesas com frete de venda

Na diligência a fiscalização manteve as glosas sobre os dispêndios com frete sob os seguintes fundamentos:

- motivo glosa – “ñ é frete venda”

Na coluna “Descrição Produto” verifica-se que as aquisições glosadas referem-se aos pagamentos de fretes para transporte de torta de filtro, que é um resíduo proveniente do processamento do caldo da cana-de-açúcar na fabricação do açúcar e do etanol, utilizada como fonte de nutrientes na lavoura de cana, ou seja, transporte de descarte da indústria para a lavoura (entre estabelecimentos). Demais pagamentos foram de fretes no transporte de seixos para o armazém de açúcar, de transporte de açúcar entre armazéns. Portanto, entendido como enquadrados no item 56 do Parecer Normativo, estando os valores glosados de acordo com a previsão legal.

“56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre

estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

6 Aqui está em análise apenas a subsunção do item ao conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.”

(...)

As glosas relativas ao frete que foram informadas no Anexo 1 foram resumidas no quadro abaixo:

Descrição Produto	Informações inseridas pela RAÍZEN ENERGIA SA no Anexo 1 - INSUMOS				Total
	Em que foi utilizado	Qual a importância	Vinculação c/ Laudo	item vinculado	
motivo glosa - "ñ é frete venda"					62.666,48
frete transporte torta filtro	Caminhões , carregadeiras , julietas , tratores, pulverizadores, implementos agrícolas e veículos	Itens e serviços aplicados ou utilizados em caminhões , carregadeiras , julietas , tratores, pulverizadores, implementos agrícolas e veículos, que estão relacionados com o processo de produção de cana de açúcar	4.3.19 tratos culturais da soqueira da cana-de-açúcar e seus custos p.46	tratros culturais	7.928,16
frete recebimento materiais, transporte açúcar e torta filtro	Frete de bens adquiridos	Frete do transporte de máquinas agrícolas, implementos agrícolas e ferramentas empregadas no plantio, corte e carregamento de cana de açúcar	4.3.15 reforma p.40	Mudas transportadas em caminhões	54.738,32

No Anexo 1 constaram os seguintes dispêndios com fretes glosados:

FRETES DE TRANSPORTES DE ACUCAR ENTRE ARMAZENS
FRETE RECEBIMENTO MATERIAIS - CONHECIMENTOS Nº. 1365 / 1363 / 1362 / 1364 / 1727
FRETES DE TRANSPORTES DE ACUCAR ENTRE ARMAZENS
FRETE RECEBIMENTO MATERIAIS REFERENTE A EMPRESA AÇOFERA
FRETE RECEBIMENTO MATERIAIS DE MTP - METALURGICA DE TUBOS DE PRECISÃO LTDA P/ A S/C ASSALIM & ASSALIM LTDA
FRETE TRANSPORTE TORTA FILTRO SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE TORTA DE FILTRO
FRETE RECEBIMENTO MATERIAIS = TRANSPORTE DE 1439,49 TON DE SEIXOS - ARMAZEM AÇÚCAR
FRETE TRANSPORTE TORTA FILTRO FRETES DE TRANSPORTES DE ACUCAR ENTRE ARMAZENS

No que concerne ao item “frete transporte torta filtro”, embora a “torta de filtro” seja um resíduo decorrente do processo industrial da recorrente (fabricação de açúcar e do etanol), é também um insumo de utilização na lavoura de cana-de-açúcar, que também integra o seu processo produtivo na sua fase agrícola, de forma que há, sim o direito ao creditamento sobre os dispêndios com frete sobre a “torta de filtro” para deslocamento da indústria para a lavoura.

Considera-se assim que o frete do resíduo industrial, denominado (“torta de filtro”) para a lavoura, na qual tem aplicação como nutriente do solo, é um serviço essencial à produção da cana-de-açúcar (fase agrícola da agroindústria). Esse entendimento coaduna-se com a ideia contida no parágrafo 47. do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018¹ de possibilidade de creditamento do "insumo do insumo".

¹ Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018

(...)

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à

Relativamente ao frete incorrido na aquisição de insumos (“recebimento materiais”), considera esta Relatora que também há “essencialidade” do serviço de frete utilizado na aquisição de insumo em face da própria essencialidade do insumo transportado. A subtração do serviço de frete de aquisição do insumo privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo, daí a essencialidade de tal serviço, independentemente do efetivo direito de creditamento sobre o insumo transportado. O que importa é que o bem transportado seja essencial ao processo produtivo de interesse, do que decorre a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá o processo produtivo.

Relativamente ao frete de transferência de matérias-primas, há que se esclarecer que o CARF já reconhece há tempos o direito de descontar créditos das despesas de fretes no contexto do processo produtivo da empresa (vide Acórdão n.º 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012). Considera-se que são essenciais os serviços de transporte de produtos inacabados ou em elaboração, matéria-prima ou embalagem quando o processo produtivo está distribuído em vários estabelecimentos da empresa.

Já para as despesas com fretes de produtos acabados, não há nenhuma relação de essencialidade com o processo produtivo em si, sendo incabível o creditamento. O fato de se tratar de uma despesa necessária à atividade empresarial como um todo não enseja o direito ao crédito. A relação de essencialidade ou relevância há de ser aferida em relação ao processo que origina o produto final destinado a venda, e não em relação a toda atividade da empresa, conforme delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp n.º 1.221.170/PR. A glosa deve, então, ser mantida nesta parte.

Em sentido semelhante foi decidido por este Colegiado nos Acórdãos seguintes:

Acórdão n.º 3402-002.662, de 24 de fevereiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX. A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo. Há ainda uma quarta hipótese, defendida na jurisprudência deste Colegiado, decorrente do conceito de insumo que se adota, no caso de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

O transporte de produto acabado isso é, depois de concluído o processo produtivo – não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas. Se do ponto de vista logístico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda, juridicamente, não.

confeção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

(...)

Esse entendimento está plasmado, por exemplo, no voto condutor do Acórdão n.º 3403001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012:

“Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.”

Acórdão n.º 3402-006.223, de 26 de fevereiro de 2019

Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula

(...)

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. COMERCIALIZAÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte de bens destinados a venda entre os estabelecimentos da recorrente, sem vinculação com o processo produtivo em si, que não se refere também ao deslocamento do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra nas hipóteses permissivas de creditamento de frete na operação de venda (**arts. 3º, inciso IX e 15 da Lei 10.833/2003**) ou de serviço utilizado como insumo no processo produtivo (incisos II dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002).

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp n.º 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

(...)

Dessa forma, cabem ser revertidas as glosas sobre despesas de frete constantes no Anexo 1 com exceção daquelas relativas ao transporte de açúcar entre os armazéns, por se tratar de frete de transferência de produtos acabados.

1.c) Enquadramento no conceito de insumo

No que diz respeito às glosas do Anexo 1 mantidas na diligência sob o motivo “não é insumo”, contesta a recorrente em sua manifestação os seguintes itens:

- despesas com **ÁLCOOL HIDRATADO** utilizado na armazenagem e transporte de produtos acabados,
- despesas com **HERBICIDA** e **INSETICIDA** para o controle de pragas e
- **ARAMES MACIÇOS** e **TUBULARES** e **ARGAMASSA**

Com relação ao **álcool hidratado**, por se tratar de dispêndio relativo à armazenagem e transporte de produtos acabados, não há o direito ao creditamento das contribuições. Como dito acima, a essencialidade e a relevância devem ser aferidas em relação ao processo que origina o produto final destinado a venda, no qual não se insere outras atividades

da empresa, como, por exemplo, armazenagem ou deslocamento do produto acabado, conforme delineado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp n.º 1.221.170/PR.

Quanto às despesas com **herbicidas e inseticidas** para o controle de pragas, cabem os mesmos argumentos expostos acima neste Voto, vez que a glosa atende ao disposto no §2º do art. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, que veda o creditamento das contribuições para as aquisições de insumos agrícolas tributados à alíquota zero conforme previsto no art. 1º da Lei n.º 10.925/2004.

Há que se esclarecer que a manifestação na diligência, em atendimento ao determinado por este Colegiado, aborda a análise de elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida à luz de nova interpretação dada ao conceito de insumo, o qual, embora seja uma inovação nos autos, é mais benéfico do que aquele adotado no despacho decisório e no acórdão da DRJ.

Não se trata, assim, de alteração dos fundamentos da autuação, mas da verificação da possibilidade de enquadramento do item glosado em conceito mais amplo de insumo, mas, obviamente, que a reversão da glosa somente poderia ocorrer se, além de o item se enquadrar no conceito de insumo do REsp n.º 1.221.170/PR, atendesse aos demais requisitos legais de creditamento, como, por exemplo, de que item tenha sido onerado com pagamento da contribuição.

Cabem aqui as ressalvas efetuadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, transcritas abaixo, no sentido de que foi estabelecido no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR somente um conceito abstrato de insumo, cabendo ao julgador ou aplicador da norma avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005:

60. Por fim, é importante mencionar que, embora não esteja tão claro no Acórdão[4], constando apenas no Voto da Ministra Assusete Magalhães, não devem ser enquadradas como insumo as despesas cujo creditamento é, de forma expressa, vedado por lei. **Ressalvam-se, pois, do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei.**

61. Destaca-se, nesse ponto, excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:
“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

62. Dessa forma, verifica-se que as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis n.º 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo. Deve prevalecer o disposto na própria legislação, que impõe vedação e limite ao creditamento.

63. Imperioso salientar que a leitura açodada do Acórdão não pode levar à conclusão de que tais vedações poderiam ser ignoradas, ampliando-se, além dos limites legais, o conceito de insumo, a pretexto de serem adotados os critérios aludidos no precedente do STJ. Tal pretensão, além de contrariar frontalmente a legislação, não estaria abarcada pela extensão do julgado.

(...)

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

(...)

No caso, ultrapassada a questão inicial suscitada pelo autuante, de impossibilidade de creditamento de insumos na fase agrícola da agroindústria, remanesceu ainda, na diligência, a questão da vedação de apropriação de créditos de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, razão pela qual devem ser mantidas as glosas sobre os dispêndios com herbicidas e inseticidas.

Por fim, neste tópico, alega a recorrente em sua manifestação que “os armazéns de açúcar, onde foram aplicados os ARAMES MACIÇOS e ARAMES TUBULARES e ARGAMASSA, devem ser mantidos sob rigorosa atenção à sua estrutura, para permitir o perfeito acondicionamento do açúcar que é ali depositado. Para tanto, o ambiente deve ser, milimetricamente, controlado para evitar exposição à luz e atmosfera naturais. Por isso, se justifica os altos dispêndios com os itens em apreço, que servem à soldagem e obras para fechar de forma imediata eventuais fissuras na estrutura dos armazéns”.

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto a esses itens, como já delineado, eis que não há possibilidade de se considerar insumos bens e serviços aplicados em atividades de armazenagem. Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados em outras atividades da empresa que não seja a prestação de serviços, ou a produção/fabricação de bens.

Dessa forma, no que concerne às glosas sob o motivo “não é insumo” do Anexo 1, devem ser mantidas as glosas contestadas pela recorrente, mas reverte-se neste Voto aquelas glosas sobre as quais a fiscalização manifestou concordância na diligência em conceder o direito creditório, apontadas no quadro abaixo:

epi - óculos			1.440,00	C	
soquete e polietileno preto			12.058,60	C	
manta fibra cerâmica			4.334,61	C	
epi - óculos, mascarar			6.942,70	C	
porta papel toalha			110,00	C	
serviço plantio cana terceirizado			22.926,53	C	
transp e distr mudas plantio			4.627,46	C	
peças e componentes maq agrícolas e caminhões	Caminhões , carregadeiras , Julietas , tratores, pulverizadores, implementos agrícolas e veículos	89	10.836,54	C	
			57.177,35	C	
			8.554.141,29	C	
resfriador colhedeira	Carregadora , implemento agrícola , retro escavadeira , trator de pneu e trator rolo compactador	89	12.722,31	C	
indicador temperatura maq agrícola	Geração de Energia	89	2.976,10	C	
fitas de aço temperada - auto peças	Instalações e veículos	89	2.090,92	C	
tintas aplicadas em maq agrícolas			12.169,61	C	
aço em forma de cantoeiras, chapas, perfis, dobrados, redondos, componentes de maq agrícolas	Prédios, Instalações industriais	89	1.558.932,93	C	
algicida para água	Tanque	89	70,80	C	
rolamentos, adaptadores, terminais em maq agrícolas e caminhões	Tratores/Colhedeiças/Caminhões/Veículos	89	118.466,59	C	
			10.382.024,34		
			JANEIRO	3.075.253,89	C
			FEVEREIRO	3.366.657,08	C
			MARÇO	3.940.113,37	C
			Total Anexo 1	15.755.883,02	

Como exposto mais acima, além dessas, foram também revertidas neste Voto as glosas sobre despesas de frete do **Anexo 1** com exceção daquelas relativas ao transporte de açúcar (produto acabado) entre os armazéns.

ANEXO 2: – SERVIÇOS PRESTADOS POR P.J.

2.a) Despesas com frete de venda

Relativamente aos fretes informados no Anexo 2, a fiscalização na diligência manteve as glosas sob os seguintes fundamentos:

As glosas se referem a dois pagamentos de fretes a empresas transportadoras tendo como tipo de serviço fretes entre armazéns. A Raízen acrescentou as informações de ter sido utilizados em armazenagem/transporte de produtos acabados vinculou à colheita como sendo transporte de mão de obra.

As empresas emitentes das notas fiscais tem como atividade o transporte de cargas rodoviárias, assim de acordo com o já citado item 56 do Parecer Normativo não há direito de apuração de créditos no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. O transporte de mão de obra a ser utilizada na colheita da cana-de-açúcar, também não permite a tomada de créditos conforme item 168. Entende-se que não há créditos.

Em relação ao frete de transferência de produtos acabados, como já exposto neste Voto, não há relação de essencialidade com o processo produtivo em si, devendo tal glosa ser mantida.

Com relação ao transporte de mão de obra, alega a recorrente em sua manifestação que “a essencialidade e relevância das despesas se fazem, efetivamente, presentes, uma vez que, dada a grande extensão da planta industrial e agrícola onde são exercidas as atividades da empresa, o transporte da mão de obra é absolutamente necessário”.

Não obstante o conceito mais amplo de insumo dado pelo Resp nº 1.221.170/PR, como regra geral, o transporte de mão de obra não é essencial ao processo de produção de cana-de-açúcar e etanol. No caso, as informações apresentadas pela recorrente não demonstram que tal dispêndio seria um “elemento essencial e inseparável do processo produtivo” e nem que a sua falta lhe privaria de “qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Também não poderia o transporte

de trabalhadores ser considerado relevante ao processo produtivo “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” ou “por imposição legal”.

O serviço de transporte de mão de obra para a colheita da cana-de-açúcar é usufruído pelos trabalhadores em face dos deslocamentos decorrentes da modalidade de trabalho que exercem. Trata-se de despesas que atendem a uma necessidade operacional da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS/Cofins.

Nesse sentido é também o entendimento constante no PARECER NORMATIVO COSIT/RFB N.º 05/2018:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “*inclusive combustíveis e lubrificantes*” no conceito de insumo (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “*insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa*”, concluiu que não se enquadravam no conceito “*as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção*”.

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(...)

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Dessa forma devem ser mantidas as glosas relativas às despesas de frete que constam no Anexo 2.

2.b) Enquadramento no conceito de insumo

Dentre as glosas mantidas na diligência constantes do Anexo 2 sob o fundamento de que não se configurariam insumos, a recorrente contesta em sua manifestação os seguintes itens: despesas com MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIA e despesas com LOCAÇÃO DE VEICULOS e MANUT. VEICULOS LOCAÇÃO.

Alega a recorrente que a **movimentação de mercadoria**, ao contrário do que afirmou a fiscalização, não estaria apartada da sua atividade produtiva, eis que serviriam à armazenagem e transporte de produtos acabados. No entanto, como já exposto neste Voto, a essencialidade e a relevância devem ser aferidas em relação ao processo que origina o produto final destinado a venda, no qual não se insere outras atividades da empresa, como, por exemplo, armazenagem ou deslocamento do produto acabado, devendo tal glosa ser mantida.

Aduz também a recorrente que as despesas de **locação e manutenção de veículos** são incorridas para o “transporte de materiais e pessoas entre as áreas administrativas, agrícolas e industriais das diversas filiais da empresa”.

Diante da ausência de comprovação pela interessada da eventual essencialidade ou relevância dessas despesas ao processo produtivo em si, conforme entendimento constante no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp nº 1.221.170/PR, não há como reverter tais glosas. Embora aqui se entenda que o transporte de “insumos” entre estabelecimentos no contexto do processo produtivo poderia, em tese, ensejar o direito ao creditamento, a recorrente não comprovou, no caso, que esses “materiais” seriam insumos, nem que esse frete poderia ser considerado um serviço aplicado na fabricação ou produção de bens.

Assim, no que concerne às glosas sob o motivo “não é insumo” do Anexo 2, devem ser revertidas neste Voto somente aquelas glosas sobre as quais a fiscalização manifestou sua concordância com o creditamento na diligência, apontadas no seguinte quadro:

Anexo 2 – SERVIÇOS PRESTADOS P.J. - Glosas e Créditos aplicando-se o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05

Serviços descritos no Anexo 2	Tipo de serviço	Em que foi utilizado	PN COSIT/RFB nº 05	Valor	GLOSA/CRÉDITO (G/C)
Serviços aplicados no setor agrícola	MANEJO INTEGRADO DE PRAGA	lavoura	37 e 89	17.651,75	C
	MANUT.COMONENTES AUTOM.3º. P.JUR.	Caminhões e máquinas lavoura	37 e 89	1.169.499,09	C
	REFORMAS DE PNEUS	recuperação de pneus caminhões máquinas	37 e 89	169.038,09	C
	SERV.TERCEIRO P.JURIDICA PLANTIO	lavoura	37 e 89	150.366,20	C
	SERV.TERCEIRO P.JURIDICA-PREPARO	lavoura	37 e 89	1.418.015,77	C
	PROCESSOS DE QUALIDADE	laboratório	149	1.522,70	C
	SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO CIVIL	manutenção prédios	88 e 89	247.899,27	C
TOTAL DOS CRÉDITOS				3.173.992,87	C
			JANEIRO	814.521,95	
			FEVEREIRO	1.524.128,95	

ANEXO 3: Depreciação

3.a) Não utilizado na produção de bens

Neste tópico, a fiscalização na diligência manteve algumas glosas sob o seguinte fundamento:

As aquisições de sistema eletrônico de segurança patrimonial, software e respectivas atualizações para controle da safra, das finanças, de recursos humanos; impressoras, rádios, ar condicionado, arquivos, móveis, veículos de luxo, manutenção em residência não se enquadram em insumos, pois não foram utilizados na produção dos bens destinados à venda, portanto sem direito aos créditos.

A recorrente se insurge em face das seguinte glosas mantidas na diligência: ATUALIZAÇÃO DE SOFTWARES IFS – CONTROLE DE SAFRA (sistema operacional para controle de safra) e SOFTWARE - AQUISIÇÕES DE LICENÇAS PARA USO GERAL - AGRÍCOLA E ADMINISTRATIVO; bem como FERRAMENTAS PARA USO EM VEÍCULOS AGRÍCOLAS (tratores, caminhões).

Com relação aos softwares, apoia-se a recorrente na Solução de Consulta Cosit nº 140/2017, na qual há o entendimento de que, no caso de pessoa jurídica que se dedica à atividade industrial, “dispêndios com aquisição de softwares utilizados para planejamento e programação da produção e para desenvolvimento de produtos que, de acordo com as normas contábeis aplicáveis, sejam incorporados ao ativo intangível da pessoa jurídica permitem a apuração de créditos da Cofins na forma do inciso XI do art. 3º Lei nº 10.833, de 2003, observados todos os requisitos exigíveis” [grifei]. Há que se esclarecer que neste ato a Cosit também se manifestou no sentido de que incabível o creditamento como insumo de software adquirido nas mesmas condições sem que tenha sido incorporado ao ativo intangível.

Também, como ressalvado ao final da Solução de Consulta Cosit nº 140/2017, a consulta foi declarada ineficaz em relação aos questionamentos sobre “*renovação, atualização, customização e manutenção*” dos *softwares*, por ausência de detalhes tais dispêndios, eis que a forma de contratação (não informada) poderia alterar a forma de seu reconhecimento contábil e, conseqüentemente, a modalidade de creditamento. Dessa forma, a glosa sobre ATUALIZAÇÃO DE SOFTWARES IFS – CONTROLE DE SAFRA (sistema operacional para controle de safra) não se inclui na possibilidade de creditamento dada pela referida Solução de Consulta.

De outra parte, a recorrente também não forneceu maiores informações sobre a forma de contratação na aquisição do software, nem sobre as razões pelas quais seria essencial ou relevante ao processo produtivo em si, nos termos do Resp nº 1.221.170/PR.

Quanto à glosa dos dispêndios com SOFTWARE - AQUISIÇÕES DE LICENÇAS PARA USO GERAL - AGRÍCOLA E ADMINISTRATIVO, não há também comprovação de que seriam utilizados no processo produtivo em si, e não em outras atividades da empresa, razão pela qual a glosa correspondente há de ser mantida.

Com relação às FERRAMENTAS PARA USO EM VEÍCULOS AGRÍCOLAS (tratores, caminhões), aduz a recorrente que a atividade agrícola compõe etapa essencial da atividade por ela exercida, sendo que os veículos são utilizados no desenvolvimento dessa etapa e as respectivas ferramentas de manutenção desses veículos, de forma que, segundo entende,

sejam eles incorporados ao ativo imobilizado ou não, corresponderiam a despesas que autorizam a apuração de créditos.

Tratando-se de despesas de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, o direito ao creditamento da contribuição está previsto no inciso VI c/c §1º, III do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 ou (Lei n.º 10.637/2002 para o PIS/Pasep), nos seguintes termos:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

(...)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

Aqui não se trata do conceito de insumos (inciso II), mas de atendimento aos requisitos legais previstos para o creditamento das despesas de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI), de forma que não socorrem a recorrente os argumentos no sentido de que tais despesas seriam essenciais ao seu processo produtivo. O que importa saber é se os bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação teriam sido comprovadamente “adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”.

Assim, considerando-se que as ferramentas seriam equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, não se poderia dizer que seriam utilizados para a produção de bens para o direito ao creditamento sobre as despesas de depreciação (inciso VI e §1º, III do art. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002), eis que sua utilização se dá nos veículos agrícolas e não na lavoura em si (produção de cana-de-açúcar – fase agrícola da agroindústria).

Em relação a bens do imobilizado o direito ao creditamento só existe em relação aos bens aplicados diretamente na produção, conforme dispõem os arts. 3º, VI, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 (Acórdão n.º 3403-002.761, j. 25/02/2014, Rel. (Antonio Carlos Atulim), o que não é o caso de ferramentas aplicadas em veículos que serão (só estes) depois utilizados na lavoura de cana-de-açúcar. A glosa relativa às ferramentas para uso em veículos agrícolas deve ser mantida.

Assim, relativamente às glosas sob o motivo “não utiliz na prod bens” do Anexo 3, devem ser revertidas somente aquelas glosas sobre as quais a fiscalização manifestou sua concordância com o creditamento na diligência, apontadas no quadro a seguir:

Anexo 3 – DEPRECIACÃO - Base de cálculo de créditos de acordo com o PN COSIT/RFB N.º 05

Descrição Objeto	Aplicação	Janeiro	Fevereiro	Março
caminhão scania placas bwt731	<i>Caminhão - utilizado no transporte da cana de açúcar</i>	5.000,00	5.000,00	5.000,00
semi reboque randon	<i>Veículo utilizado no transporte de insumos e produtos</i>	1.300,00	1.300,00	1.300,00
Total créditos		6.300,00	6.300,00	6.300,00

3.b) Depreciação de ativo adquirido até 30.04.2004

Em relação a essas glosas de depreciação mantidas na diligência, sustenta a fiscalização que:

A lei 10.833/03, art 3º, incisos VI e VII do caput e inciso II do art. 15 prevê a tomada de créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda e de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa. Porém, o artigo 31 da Lei 10.865 de 30/04/2004 vedou o desconto dos encargos de depreciação e amortização destes bens adquiridos até 30 de abril de 2.004. Assim, não houve modificação de entendimento neste “motivo glosa”, e legalmente não é permitido a apuração de créditos para aquisições anteriores a 30/04/2004, no valor total de R\$ 4.158.271,40.

Alega a recorrente que diversas despesas com depreciação do ativo imobilizado que foram glosadas são diretamente relacionadas à produção da cana-de-açúcar, no entanto, o motivo da glosa foi a vedação legal de creditamento disposta no art. 31 da Lei n.º 10.865/2005 para os bens adquiridos até 30/04/2004, a qual não pode ser afastada pelo julgador administrativo.

Também, por ausência de previsão legal ou regimental, não seria o caso de sobrestamento para aguardar o julgamento do RE n. 599316 (Tema n.º 244) no Supremo Tribunal Federal, no qual se discute a constitucionalidade do art. 31 da Lei n. 10.865/2004. Nesse sentido, adoto os fundamentos do Acórdão abaixo para rejeitar o pleito da recorrente de sobrestamento do processo:

Acórdão n.º 3402-006.337– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de março de 2019

Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula

(...)

REPERCUSSÃO GERAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOBRESTAMENTO. NÃO CABIMENTO.

No subsistema especial do processo administrativo fiscal só há uma lacuna de ordem processual a ser colmatada pelo julgador pela analogia, com a aplicação de instituto do CPC, quando houver uma incompletude indesejável ou insatisfatória no referido subsistema. Não é porque inexistente disposição normativa que determine o sobrestamento no âmbito do processo administrativo fiscal que se pode dizer que há uma lacuna a ser preenchida com o traslado de tal instituto do CPC para o processo administrativo fiscal.

A vinculação dos julgadores do CARF é unicamente à decisão definitiva de mérito proferida na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973 ou dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/2015, de forma que, enquanto ela não sobrevinha, o processo administrativo deve ser julgado normalmente, em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade e da presunção de constitucionalidade das leis.

(...)

VOTO

(...)

Não se pode também olvidar que a vinculação com algumas modalidades de acórdãos e enunciados de súmulas judiciais dá-se de forma diversa para a Administração Pública e para os juízes e tribunais. Não se pode impor ao julgador administrativo a observância de decisões que não possuem eficácia vinculante para a Administração Pública, como bem explicam Oliveira, Souza e Barbosa²:

(...)

Inclusive, no âmbito da própria União, a questão de vinculação aos recursos repetitivos ou proferidos sob repercussão geral dá-se de maneira diferente entre o CARF³ e a própria Receita Federal⁴, eis que, para o CARF, basta que a decisão judicial de mérito seja definitiva, enquanto para a Receita Federal a vinculação só existe após a manifestação da PGFN.

Com efeito, no caso do CARF, se a vinculação do seu julgador só ocorre após o trânsito em julgado das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC/73 ou dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/2015, antes disso o processo deve ter seu seguimento normal, não havendo que se falar em sobrestamento para aguardar a decisão definitiva de mérito do STF ou STJ, mesmo porque, para a Administração Pública, prevalece a constitucionalidade e a legitimidade de todas as leis vigentes enquanto tais atributos não sejam afastados pelo órgão competente.

O disposto no art. 1035, §5º do CPC, no sentido de que o relator no Supremo Tribunal Federal, após reconhecida a repercussão geral, determinará a suspensão do

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SOUZA, Henrique Coutinho de; BARBOSA, Marcos Engel Vieira. O Processo Tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 352-394.

³ Art. 62, §2º do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 343/2005, na alteração dada pela Portaria MF nº 152/2016.

⁴ LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

processamento de todos os processos pendentes que versem sobre a questão e tramitem no território nacional restringe-se aos processos judiciais, que têm caráter jurisdicional e para os quais há todo um procedimento específico regulado no CPC em face do sobrestamento.

Em síntese, embora tenha havido a opção da Administração Pública no âmbito do CARF por vincular seus acórdãos às decisões definitivas de mérito em temas sob repercussão geral, conforme determinado em seu Regimento Interno, não há nele atualmente nenhuma determinação restringindo as condutas dos julgadores até que sobrevenha o julgamento definitivo da questão pelo STF, razão pela qual o procedimento em relação a esses processos é idêntico ao dos demais processos para os quais não há questão controversa envolvendo processos sob repercussão geral.

(...)

Por fim, com relação ao pleito da recorrente de afastamento da incidência de juros sobre a multa de ofício, há que se salientar que esta questão restou pacificada neste CARF em sentido contrário por meio do enunciado de Súmula abaixo, de aplicação obrigatória pelos seus julgadores:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas cujo direito ao crédito das contribuições foi reconhecido pela fiscalização na diligência nos Anexos 1, 2 e 3, bem como aquelas relativas às despesas de frete do Anexo 1 com exceção daquelas decorrentes do transporte de açúcar (produto acabado) entre os armazéns.

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula