



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

Processo n° 16004.720550/2013-71
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-006.876 – 3ª Turma
Sessão de 12 de junho de 2018
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente USINA MOEMA ACÚCAR E ALCOOL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. CUSTEIO AGRÍCOLA. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre o custeio agrícola da produção da matéria-prima utilizada na produção dos produtos fabricados e vendidos, tais como custos incorridos no preparo da área explorada, com oficina mecânica para manutenção e consertos de tratores, colheitadeira, caminhões e implementos agrícolas, transportes de insumos utilizados na lavoura e da sua produção, despesas com cargas, descargas e transbordos e outras ligadas ao custeio e transporte da cana-de-açúcar.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se na íntegra as mesmas ementas e conclusões do PIS à Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(Assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3402-003.041**, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para reverter as seguintes glosas e exonerar as parcelas correspondentes da autuação:

- Aquisições da atividade agrícola de Óleo Diesel, oxigênio, acetileno, depreciação e material de manutenção;
- Locação dos seguintes bens: empilhadeira, serra clipper p/piso, equipamento de telefonia, pá carregadeira, motoniveladora, colheitadeira, colhedoras de cana, transbordo, máquina, máquina e transbordo, máquina esteira, retroescavadeira e tratores; e sob a rubrica armazenagem: os serviços de transbordo.

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração, alegando que:

- O Colegiado *a quo* afastou o raciocínio empregado pela fiscalização, de tal modo que “*a atividade agrícola também integra o processo produtivo da agroindústria para fins de aproveitamento de créditos das contribuições sociais não cumulativas, assim devem ser revertidas as glosas correspondentes, da atividade agrícola para uso industrial – na produção de açúcar, álcool e energia, e*

consequentemente ser exoneradas tais parcelas do auto de infração.” (fl. 1.604);

- O acórdão embargado, embora acolhendo a tese defendida pela Embargante em seus fundamentos, de que faz jus à reversão das glosas promovidas pela fiscalização fazendária na “fase agrícola” de suas atividades, salvo melhor juízo, restou omissa em relação à expressa menção dos centros de custos “agrícolas” em que as glosas deveriam ser revertidas.

Em Despacho às fls. 1661 a 1663, os Embargos de Declaração foram rejeitados em caráter definitivo, pois a alegação de omissão foi considerada improcedente.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- A maior parte dos créditos aproveitados a título de insumos de PIS e Cofins são custos e despesas referentes à fase agrícola – cultivo, produção, transporte, etc – e essas são etapas de sua própria complexa cadeia produtiva, sendo incorreta a premissa adotada pela fiscalização fazendária de segmentar o processo produtivo;
- A atividade agroindustrial de usinagem de açúcar e álcool desenvolvida pelo sujeito passivo, para efeitos de direito creditório de PIS e Cofins na aquisição de insumos, compreende todos os custos e despesas empregados em qualquer das etapas de sua cadeia produtiva – desde o plantio da cana-de-açúcar até a destilaria do álcool ou a produção e açúcar);
- No caso dos autos devem ser revertidas todas as glosas dos insumos vinculados aos centros de custo agrícola, por integrarem e comporem, necessariamente, o processo produtivo das atividades agroindustriais. São os centros de custos agrícolas cujas glosas devem ser revertidas:
 - 03.02.03 – oficina mecânica – caminhões;
 - 03.02.04 – oficina mecânica – implementos;
 - 03.02.05 – oficina mecânica – tratores;

03.02.06 – oficina mecânica – colhedadeiras;
03.02.08 – oficina mecânica – volante;
03.02.16 – oficina elétrica agrícola;
03.03.01 – comboio;
03.03.06 – transporte de cana;
03.03.08 – caminhão bombeiro;
03.03.11 – tratores (leve);
03.03.12 – tratores (médios);
03.03.12 – tratores (pesados);
03.03.14 – motoniveladora;
03.03.15 – carregadora de cana;
03.03.16 – e. roboque canavieiro;
03.03.18 – colheitadeiras cana;
03.03.19 – descarregamento de cana;
03.03.19 – descarregamento de cana;
03.03.20 – caminhão prancha;
03.03.22 – implementos de preparo;
03.03.23 – implementos de plantio;
03.03.24 – implementos de tratos;
03.03.25 – transbordo de cana;
03.03.28 – dolly;
03.03.29 – transport. De insumo/prod.agrícola.

Requer, assim, que:

- Seja considerado nulo o acórdão recorrido para o fim de os autos retornarem para julgamento, de modo a se especificar os centros de custos agrícolas, cujas glosas devem ser revertidas;
- Subsidiariamente, requer seja admitido e conhecido o recurso para considerar legítimo o aproveitamento de crédito de PIS e Cofins, revertendo-se as glosas em relação aos centros de custos agrícolas, posto que já julgada indevida a segmentação das atividades da recorrentes promovidas pela autoridade fazendária.

Em Despacho às fls. 1751 a 1756:

- Não foi dado seguimento em relação a discussão acerca da “Decisão citra petita e limitação cognitiva da matéria recursal”;
- Foi dado seguimento em relação à matéria “Indevida segmentação das atividades da recorrente”.

Contrarrazões ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que a pretensão não merece ser acolhida, considerando a Solução de Consulta 29 SRRF3/Disit – que espousa que *“tanto atividades agrícolas como a atividade de transporte de matérias-primas, seja este realizado entre diferentes núcleos dentro do estabelecimento e as instalações fabris nele localizadas, seja entre diferentes estabelecimentos da empresa, em nada se confundem com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, isto é, com as operações fabris das quais se originam tais mercadorias.”*

É o relatório.

Voto Vencido

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os critérios de conhecimento trazidos pelo art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores. O que concordo com o despacho de exame de admissibilidade.

Eis o irretocável exame que consta despacho de admissibilidade elaborado pelo nobre ex conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri e ratificado pelo ilustre colega de turma Andrada Márcio Canuto Natal:

“[...]

(ii) Indevida segmentação das atividades da recorrente.

Nesta matéria a Recorrente alega que “embora acolhendo os argumentos recursais de que indevida a segmentação das atividades da Recorrente em agrícola, industrial e comercial, para efeitos de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, na parte dispositiva trouxe como consequência

somente a exoneração de alguns centros de custos relacionados ao âmbito agrícola”.

Deste modo, aduz que os Acórdãos n° 3403-002.824 e 3401-002.890, ao considerarem indevida a segregação das atividades das empresas, decidiram de forma distinta ao que restou assentado no Acórdão recorrido.

Observe-se que embora a Recorrente tenha citado como paradigma o Acórdão n° 3401-002.890, efetivamente apresentou cópia (fls. 1716/1742) e transcreveu trechos em sua argumentação no recurso (fl. 1686) do Acórdão n° 3301-002.270. Assim, consideramos este último como paradigma, juntamente com o de n° 3403-002.824. Vejamos as ementas dos paradigmas indicados:

Acórdão n° 3403-002.824

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis n° 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22-A da Lei n° 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INCLUSÃO DE CUSTOS E DESPESAS. O art. 6º, § 3º, da Lei 10.833/03 e o art. 27 da IN 900/08 não garantem aos contribuintes o direito à inclusão de todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora no cálculo dos créditos do regime não-cumulativo.

CRÉDITOS. CUSTOS INCORRIDOS NO CULTIVO DE EUCALIPTOS. Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose configuram custo de produção e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

Acórdão nº 3301-002.270

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.

(...)

De fato, verifica-se que restou decidido no acórdão recorrido que os insumos pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços dariam direito à crédito das contribuições, verbis:

Do conceito de insumo adotado neste Voto:

Atualmente, este Conselho Administrativo, na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

(...)

A tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar como parâmetro para o conceito de insumo o custo de produção, quando não haja vedação nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º dessas Leis integrarem o custo de produção, esse critério oferece maior segurança jurídica tanto ao Fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Contudo, na parte dispositiva do voto restringiu a reversão das glosas e a exoneração das parcelas correspondentes a apenas três rubricas (itens a, b e c, transcritos linhas acima).

Em sentido contrário, nos paradigmas apresentados as Turmas julgadoras entenderam que, sendo considerada “agroindústria” a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa industrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio (atividade agrícola) e em industrialização propriamente dita, de modo a expurgar do cálculo dos créditos os custos incorridos na fase agrícola da produção. Confirmam-se trechos do voto condutor do acórdão nº 3403-002.824:

Conforme se verifica nos autos, a fiscalização não só adotou o conceito de insumo estabelecido para o IPI, por meio das instruções normativas da Receita Federal; mas também seccionou a atividade do contribuinte em duas etapas: a produção da matéria-prima (madeira) e a extração da celulose (produto final industrializado a ser exportado).

Ao assim proceder a fiscalização acabou por considerar como “produção” apenas a etapa industrial do processo produtivo, como se

estivesse analisando um processo de ressarcimento de IPI, esquecendo-se de que os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 utilizam os termos "produção" e "fabricação". Os referidos dispositivos legais, ao tratarem do direito de crédito das contribuições no regime não-cumulativo, se referem a bens e serviços utilizados na "produção ou fabricação" de bens ou produtos destinados à venda.

(...)

Por seu turno, o verbo "fabricar" denota "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir".

Ao utilizar verbos com significados diferentes ligados pelo conectivo "ou", os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram o direito de crédito em relação aos processos de fabricação; aos processos de produção, que englobam atividades não industriais, e também aos processos produtivos mistos que envolvam aquelas duas atividades das quais resultem um bem ou um serviço que seja destinado à venda. Isto porque a partícula "ou" foi empregada com valor semântico inclusivo. Quisesse o legislado excluir de forma deliberada a atividade mista (produção e fabricação), teria empregado no art. 3º, II, a expressão "ou...ou" ("ou produção ou fabricação").

No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria-prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria-prima (fabricação) por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

Assim sendo, entendo que foi dada interpretação divergente dada à legislação tributária entre Turmas ou Câmaras do CARF, nos termos do que dispõe o art. 67 do Regimento Interno do CARF.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada.”

Em vista do exposto, resta conhecer o recurso especial interposto pelo sujeito passivo em relação à matéria admitida em despacho, qual seja, discussão acerca da “Indevida segmentação das atividades da recorrente” – para que, possa se definir se há ou não direito ao crédito de PIS e Cofins sobre os custos de:

- 03.02.03 – oficina mecânica – caminhões;
- 03.02.04 – oficina mecânica – implementos;
- 03.02.05 – oficina mecânica – tratores;
- 03.02.06 – oficina mecânica – colhedadeiras;
- 03.02.08 – oficina mecânica – volante;
- 03.02.16 – oficina elétrica agrícola;
- 03.03.01 – comboio;
- 03.03.06 – transporte de cana;
- 03.03.08 – caminhão bombeiro;
- 03.03.11 – tratores (leve);
- 03.03.12 – tratores (médios);
- 03.03.12 – tratores (pesados);
- 03.03.14 – motoniveladora;
- 03.03.15 – carregadora de cana;
- 03.03.16 – e. roboque canavieiro;
- 03.03.18 – colheitadeiras cana;
- 03.03.19 – descarregamento de cana;
- 03.03.19 – descarregamento de cana;
- 03.03.20 – caminhão prancha;
- 03.03.22 – implementos de preparo;
- 03.03.23 – implementos de plantio;
- 03.03.24 – implementos de tratos;
- 03.03.25 – transbordo de cana;
- 03.03.28 – dolly;
- 03.03.29 – transport. De insumo/prod.agrícola.

Contrarrazões devem ser consideradas, eis que tempestivas.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer *a priori* sobre o conceito de insumos, vez que influenciará na questão da segmentação das atividades da recorrente.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois em fevereiro de 2018 o STJ, em sede de recurso repetitivo, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte..

Definiu, ainda, ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, ainda que o acórdão do STJ não tenha sido publicado, tal como já entendia, expresso que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

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

[...]

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante

recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

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

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):
“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]
§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)
*a. 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;** (Incluído)*
b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)
[...]”
- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):
“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]
§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:
- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
a) 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 físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

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

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

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

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

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n.

10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

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

7. Recurso especial provido."

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênha, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arcar com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Nessa linha, o STJ apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 – e trazendo, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

Passadas tais considerações, ressurgindo ao caso vertente, é de se recordar que os itens passíveis de discussão são os relativos aos centros de produção. Ou seja, se fazem parte das atividades do sujeito passivo e se os itens questionados são essenciais à atividade do sujeito passivo.

Ora, consta do Contrato Social:

“Art. 2º. A Sociedade tem por objeto social:

- (i) Exploração de atividade rural, produção e comercialização de açúcar, álcool, cana-de-açúcar e seus derivados e geração, fornecimento e comercialização de energia elétrica;
- (ii) Prestação de serviços na intermediação e/ou agenciamento de bens e insumos relacionados à atividade de produção e comercialização de açúcar, álcool, cana-de-açúcar e álcool e seus derivados, geração de energia elétrica e outros, bem como na área de produção de cana-de-açúcar e álcool;
- (iii) Prestação de serviços de preparação de terreno, cultivo e colheita;
- (iv) Exploração de pecuária e o desenvolvimento de experiências genéticas visando aprimoramento de rebanhos;
- (v) Comercialização de combustíveis e lubrificantes e prestação de serviços correlatos;
- (vi) Armazenagem de açúcar, álcool e seus derivados e grãos, sob o regime de armazéns gerais e depósitos próprios, arrendados e/ou comodato e emissão de conhecimento de depósitos e “warrants”;
- (vii) Secagem, limpeza, conservação, desinfecção, pesagem, distribuição e execução de todos os serviços previstos no Decreto nº 1.102/1903;
- (viii) Cultivo e comercialização de mudas de cana-de-açúcar e de árvores nativas destinadas a reflorestamento;
- (ix) Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados;

- (x) Importação e exportação para uso próprio, comércio em geral por atacado e a varejo, ou industrialização, de açúcar e álcool, bem como de todos os seus derivados e sucedâneos; e
- (xi) Participação em outras sociedades, nacionais e estrangeiras.

Vê-se que a atividade do sujeito passivo inclui, entre outros, a exploração de atividade rural, produção e comercialização de açúcar, álcool, cana-de-açúcar e seus derivados e geração, fornecimento e comercialização de energia elétrica – **impossível, assim, afastar ou segmentar a atividade para desconsiderar os itens como essenciais à sua atividade.**

A lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as suas atividades – sendo duas ou mais, desde que observados e literalmente trazidos em seu objeto social – o que é o caso do sujeito passivo, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola), sob argumento de que seria insumo de insumo. Naquela atividade de exploração de atividade rural não seria insumo de insumo, mas efetivo insumo que irá ser utilizado naquela atividade do sujeito passivo.

Vê-se que a cadeia de produção do álcool/ açúcar abrange todas as fases, conforme glorifica o objeto social – não podendo ser ignorados os insumos utilizados em cada etapa de produção, inclusive no cultivo.

A atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool desenvolvida pela contribuinte, para efeitos de direito creditório de PIS e COFINS na aquisição de insumos, tem-se que todos aqueles destinados à utilização em qualquer das etapas de sua cadeia produtiva (desde o plantio da cana-de-açúcar até a destilaria do álcool ou a produção de açúcar), geram direito ao crédito em sua totalidade, pois todas as destacadas atividades e itens contribuem para a formação de sua receita de PIS e COFINS, advinda da venda de açúcar e álcool. Sendo essenciais e pertinentes à sua atividade.

Tanto é assim que o próprio **TRF 5 (0802841-94.2014.4.05.8300)** firmou **tal entendimento:**

“Ocorre que, no caso da Usina, a atividade do cultivo da cana integra sua cadeia de produção, conferindo a qualidade de insumo aos combustíveis e lubrificantes usados estritamente no maquinário aproveitados nessa atividade, que integra o processo produtivo da agroindústria em questão.”

Frise-se também a decisão da 3ª Turma do TRT da 15ª Região que entendeu que as atividades de plantio, colheita e transporte da cana-de-açúcar não podem ser separadas da produção de álcool e açúcar, já que são partes fundamentais de todo o processo – Processo 0000994-89.2013.5.15.0079.

Traz como fundamento:

Uma usina de açúcar e álcool não sobreviveria no mercado altamente competitivo do setor se dependesse exclusivamente da matéria-prima de fornecedores. Há inúmeras variáveis no processo de produção desses bens – açúcar e álcool – que depende da época propícia para o plantio, do cultivo adequado e, principalmente, da colheita no momento ótimo, em que se verifica, por exemplo, o melhor estágio de maturação do produto. Veja-se a complexidade apenas desse último item:

O processo de maturação da cana-de-açúcar pode ser definido como o processo fisiológico que envolve a formação de açúcares nas folhas e seu deslocamento e armazenamento no colmo. (...) Para determinar se a cana-de-açúcar encontra-se no ponto de maturação utiliza-se o refratômetro de campo, aparelho que fornece a porcentagem de sólidos solúveis do caldo (chamado de brix), que está ligado ao teor de sacarose da cana-de-açúcar. Após esta medição, é feita uma análise laboratorial. A maturação da cana-de-açúcar se dá da base do colmo ao seu ápice. A planta imatura apresenta uma grande diferença nos teores de sacarose entre os extremos de seus colmos. Portanto, o critério

utilizado para estimar a maturação pelo refratômetro de campo é o índice de maturação (IM), que fornece a relação entre os dois teores (...)

(...)Por isso mesmo, as usinas de açúcar e álcool jamais deixaram de cultivar cana em suas próprias terras ou em propriedades arrendadas.”

Ademais, as quantidades de matéria prima necessárias à manutenção das suas atividades ininterruptas não permitem que uma usina de açúcar e álcool se sujeite a adquirir unicamente matéria prima de terceiros, sob risco sofrer colapso em sua produção. [...]”

Entendo, assim, que os centros de custos agrícolas integram a sua cadeia de produção, o que, por conseguinte, entendo que os itens abaixo devem ser passíveis de constituição de crédito de PIS e Cofins:

- 03.02.03 – oficina mecânica – caminhões;
- 03.02.04 – oficina mecânica – implementos;
- 03.02.05 – oficina mecânica – tratores;
- 03.02.06 – oficina mecânica – colhedeiças;
- 03.02.08 – oficina mecânica – volante;
- 03.02.16 – oficina elétrica agrícola;
- 03.03.01 – comboio;
- 03.03.06 – transporte de cana;
- 03.03.08 – caminhão bombeiro;
- 03.03.11 – tratores (leve);
- 03.03.12 – tratores (médios);
- 03.03.12 – tratores (pesados);
- 03.03.14 – motoniveladora;
- 03.03.15 – carregadora de cana;
- 03.03.16 – e. roboque canavieiro;
- 03.03.18 – colheitadeiras cana;
- 03.03.19 – descarregamento de cana;
- 03.03.19 – descarregamento de cana;
- 03.03.20 – caminhão prancha;
- 03.03.22 – implementos de preparo;

- 03.03.23 – implementos de plantio;
- 03.03.24 – implementos de trato;
- 03.03.25 – transbordo de cana;
- 03.03.28 – dolly;
- 03.03.29 – transport. De insumo/prod.agrícola.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento das contribuições sociais para o PIS e Cofins, no regime da não cumulatividade, previsto nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Como visto, a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto a possibilidade de aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins, sob o regime não cumulativo, sobre gastos incorridos com o custeio agrícola da cana-de-açúcar e sua colocação no pátio da indústria, ou seja, sobre os gastos com oficina mecânica para conserto e manutenção de: caminhões; implementos; tratores; colhedeadoras; bem como sobre despesas com: oficina mecânica volante; oficina elétrica agrícola; comboio; transporte de cana; caminhão bombeiro; tratores (leves); tratores (médios); tratores (pesados); motoniveladora; carregadora de cana; reboque canavieiro; colheitadeiras de cana; descarregamento de cana; caminhão prancha; implementos de preparo; implementos de plantio; implementos de tratos; transbordo de cana; dolly; e, transporte de insumo para a produção agrícola, todos contabilizados no "*centro de custos*".

O acórdão recorrido manteve as glosas do créditos apurados sobre tais custos e despesas sob o fundamento de que tais gastos não se enquadram no conceito de insumo da atividade industrial do contribuinte e sim constituem gastos da sua atividade agrícola.

Em seu recurso especial, o contribuinte insiste no aproveitamento de créditos sobre tais gastos alegando que constituem insumos do seu processo produtivo.

Porém, como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da essencialidade, adotados pelo voto vencido.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento sobre os custos incorridos com insumos, em relação ao PIS e à Cofins, ambos têm basicamente a mesma redação:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

(...).

2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Redação dada pela Lei nº 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. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...).

Ora, segundo estes dispositivos legais, somente geram créditos das contribuições os custos incorridos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. No presente caso, incorridos com a produção de açúcar e álcool combustível. Note que os diplomas legais descrevem de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

É incontroverso que os gastos incorridos com o custeio agrícola da cana-de-açúcar, num sistema econômico verticalizado, como o do contribuinte, são necessários para a produção da matéria-prima e, conseqüentemente, dos produtos industrializados. Contudo, são custos/despesas decorrentes de sua atividade agrícola a não da sua atividade industrial. É uma fase de gastos anteriores ao início do processo de industrialização do açúcar e do álcool.

Assim, por se tratar de gastos (custos/despesas) que não integram o custo dos produtos industrializados pelo contribuinte, as glosas dos créditos da contribuição, efetuadas pela autoridade administrativa, ou seja, sobre o custeio agrícola da produção da cana-de-açúcar (centro de custos), citados e discriminados neste voto, devem ser mantidas.

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal