

PIS/PASEP E COFINS NA AGROINDÚSTRIA: INSUMO DO INSUMO E O PRECEDENTE DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Fábio Pallaretti Calcini¹

Sumário: 1. Introdução. Delimitação do objeto. 2. PIS/PASEP e COFINS. Não cumulatividade, insumo e Agroindústria. 3. Considerações Finais.

1. Introdução. Delimitação do objeto

A tributação no agronegócio possui diversas peculiaridades, que acabam por exigir um estudo específico deste setor, sobretudo, quanto às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

Não se pretende, todavia, esgotar o assunto e as inúmeras problemáticas existentes, mas apontar uma discussão específica a respeito da fase agrícola e os respectivos insumos para a agroindústria.

1. Mestre e Doutor em Direito Constitucional pela PUC/SP, Pós Doutorando em Direito pela Universidade de Coimbra (Portugal), Especialista em Direito Tributário pelo IBET e em Tributário Internacional pela Universidade de Salamanca (Espanha). Ex-Membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda. Ex-Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB, Membro da Comissão de Direito Constitucional e de Contencioso Administrativo Tributário da OAB/SP. Professor de Graduação e Pós-Graduação (CERS, EPD, FGV-DIREITO/SP, IBET, PUC/SP-COGAE, UEL, FADUSP-RP). Advogado.

Dentro desta perspectiva, é preciso desde logo, excluir a equivocada concepção existente no sentido de que as peculiaridades existentes na legislação fiscal aplicáveis ao agronegócio não de ser interpretadas de forma restritiva (art. 111, do CTN).

Trata-se de claro equívoco, pois tributar de forma diferenciada para se cumprir o texto constitucional não é privilégio como se pretende sustentar. Em geral, as legislações ou disciplinas fiscais específicas em relação ao agronegócio não configuram privilégio, mas autêntica pretensão do legislador de fomentar referido setor (art. 187, CF), bem como cumprir princípios e regras aplicáveis a todos os setores, como, por exemplo, a não cumulatividade, capacidade contribuinte e igualdade.

Por esta razão, convém deixar de lado esta forma de interpretar tais legislações, sendo fundamental que se busque a finalidade do texto normativo, sem preconceitos e restrições indevidas, pois inexistente qualquer privilégio.²

2. PIS/PASEP e COFINS. Não cumulatividade, insumo e Agroindústria

Como outros setores da economia, dentro do agronegócio, as agroindústrias sujeitas ao regime não cumulativo (art. 195, §, 12, CF; Leis n.s 10.637/2002 e 10.833/2003) também sofrem questionamentos a respeito da possibilidade de créditos para PIS e COFINS quanto aos bens e serviços utilizados como insumo.

Isto porque, o posicionamento da Receita Federal do Brasil é no sentido de que os bens e serviços empregados na fase agrícola para a produção da cana, que será utilizada para produzir, principalmente, açúcar e álcool, não podem ser considerados insumo, nos termos do art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003,³ eis que não estão diretamente relacionados ao produto final.

2. - Cf. CALCINI, Fabio Pallaretti. DIREITO DO AGRONEGÓCIO. Tributação diferenciada no agronegócio não é privilégio. CONJUR. 20/10/2017.

3. "II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Trata-se de interpretação equivocada e que afeta sobremaneira o setor, pois os custos agrícolas representam em torno de 70% do geral, de tal maneira que a negativa deste direito causaria um alto e confiscatório impacto tributário.

Deste modo, entendemos que a interpretação adotada pela Receita Federal não é a mais adequada, eis que a agroindústria está em total consonância com a não cumulatividade estabelecida no texto constitucional pelo art. 195, § 12, bem como noção de insumo do art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ora, a não cumulatividade para PIS e COFINS possui fundamento constitucional no art. 195, § 12, que enuncia: “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”.

De conformidade com o art. 195, § 12, o texto constitucional estabelece que o legislador disciplinará os setores que serão não cumulativos. Nota-se, portanto, que, eleitos os setores sujeitos à referida sistemática, a obrigatoriedade do respeito a não cumulatividade é peremptório e há de ser pleno.

Sem embargo disso, não se nega que o texto constitucional no tocante ao PIS e COFINS, não traz mais detalhes da sistemática a ser adotada, exigido uma avaliação mais aprofundada sob a ótica constitucional do que se pode compreender por não cumulatividade, ao contrário do que notamos, por exemplo, para o IPI e ICMS.

Como primeiro elemento, utilizaremos a própria delimitação conceitual de não cumulatividade. Ora, diante de sua constitucionalização, conforme § 12, do art. 195, podemos identificar uma noção constitucional mínima do que podemos reconhecer como não cumulatividade.

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”.

Neste sentido, possível afirmar que somente será cumprida, sob a perspectiva legislativa e de aplicação, este dispositivo normativo, se houver: (i) – a neutralidade fiscal, impedindo a cumulatividade (‘efeito cascata’), de sorte que inexista o gravame sobre a mesma operação nas etapas do ciclo produtivo, quando se trata de tributos plurifásicos; (ii) - a concessão de créditos, por meio de metodologia, que, efetivamente elimine a cumulatividade, cumprindo-a fielmente em sua plenitude, levando em consideração todas as etapas do ciclo de produção do contribuinte (perspectiva interna: todas as fases de sua atividade produtiva) e do produto (perspectiva externa do bem, mercadoria ou serviço: todas as fases que envolvem o ciclo de elaboração até o consumidor final).

Além do mais, não resta dúvida de que, a delimitação conceitual estabelecida pela não cumulatividade ainda é preenchida por princípios e regras previstas no sistema jurídico constitucional, razão pela qual a concretização pelo legislador e daquele que interpretará e aplicará tais legislações, há de ser realizada levando em consideração os direitos fundamentais, os quais somente podem ser restringidos por razões fáticas e jurídicas constitucionalmente admitidas e dentro dos parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade.

Ademais, embora se possa até mesmo afirmar que também seriam direitos fundamentais, caberá observar princípios e regras constitucionais, notadamente: (i) – legalidade (não cabe aos atos infralegais a restrição ao crédito, mesmo que busque com isso somente explicitar, via interpretação restritiva, sendo de rigor a disciplina por meio de lei); (ii) – igualdade (há de se ter coerência na forma de implantação da não cumulatividade, de sorte que eventual distinção no tocante ao critério de distinção eleito – capacidade compensatória de créditos – e a finalidade que o justifica – impedir o acúmulo de carga tributária – há de ser coerente e à luz da igualdade em sentido formal e material); (iii) – capacidade contributiva; (iv) – vedação do confisco; (v) – livre iniciativa da atividade econômica; (vi) – praticabilidade; (vii) – razoabilidade e proporcionalidade.

Outro aspecto de grande relevância para se cumprir, efetivamente, a não cumulatividade diz respeito à própria estrutura constitucional do tributo.

Equivale dizer: convém observar, à luz do texto constitucional, qual é a base de incidência de referido tributo, pois tal aspecto delimita a noção de não cumulatividade.

Para o PIS e COFINS, notamos que a Constituição prescreve no art. 195, inciso I, “b” como base de incidência (materialidade) a receita ou faturamento⁴, de tal sorte que a não cumulatividade será em função da receita ou faturamento.

Bem por isso, é certo que a não cumulatividade de PIS e COFINS se diferencia daquela estabelecida para o IPI e ICMS, vedando-se ao legislador, interprete e aplicador o emprego de critérios que se restrinjam à materialidade de tais impostos.

Acreditamos, no entanto, que esta não é a única consequência relevante. Existe outro ponto que também há de ser observado, sobretudo, quando se leva em consideração a não cumulatividade do PIS e da COFINS em função da receita à luz das regras e princípios constitucionais.

Neste sentido, se a partir do texto constitucional (art. 195, I, “b”), o legislador opta por tributar a receita de modo mais amplo possível, em contrapartida, ao estabelecer a não cumulatividade e a respectiva concessão de créditos, não poderá adotar medida de peso diversa quanto à amplitude destes, tendo em vista o postulado de coerência interna, igualdade, razoabilidade, inclusive, moralidade legislativa. Se a tributação e a não cumulatividade são em função da receita, o critério há de ser o mesmo para as duas faces destas contribuições (tributação vs crédito – não cumulatividade).

4. 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 sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento”.

Constata-se, desde logo, que, seguindo uma interpretação fundada no fato de que o regime não cumulativo está previsto na Constituição, possuindo um conceito normativo mínimo que restringe a liberdade do legislador, bem como o disposto no art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, a expressão insumos não comporta uma interpretação restritiva, mas, ao contrário, abrangente a fim de, realmente, dar cumprimento a finalidade objetivada pelo texto constitucional e a própria lei no sentido de impedir um tributo oneroso e cumulativo.

Em verdade, o que se pretende sustentar é a de que a expressão insumo deve estar vinculada aos custos, despesas e dispêndios utilizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Portanto, não se restringe a alguns itens vinculados tão somente ao desgaste físico para fins de produção, mas também aqueles fatores econômicos onerados pelas contribuições e que contribuam – direta ou indiretamente - para a obtenção de receita (insumo sob critério funcional, físico e econômico).

Bem por isso, a noção de insumo para fins de PIS e COFINS é abrangente (ampla), excluindo-se a aplicação de critérios vinculados ao IPI e também IRPJ, comportando as despesas, custos e dispêndios que contribuam de forma direta ou indireta para o exercício da atividade econômica visando à obtenção de receita, salvo expressa previsão legal em sentido contrário.⁵⁻⁶

5. CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e COFINS. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 176. p. 62.; CALCINI, Fábio Pallaretti Calcini. PIS/COFINS, não cumulatividade e insumo. Aspectos constitucionais e legais. Grandes questões atuais do direito tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira ((coord). São Paulo: Dialética, 2015. P. 30-59. 19 v.

6. “PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao “consumo” no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição” (CARE, CSRF, Ac. CARE, CSRF, Ac. 9303-003.478, j. 25/02/2016).

Sendo assim, é reconhecido como insumo aquele bem e/ou serviço, adquirido de pessoa jurídica estabelecida no Brasil, que, visando à obtenção de receita que: (i) – seja utilizado direta ou indiretamente na atividade econômica do contribuinte; (ii) – com a finalidade de viabilizar a prestação de serviços, ou fabricação de bens ou ainda produtos destinados à venda; (iii) – possui uma relação relevância (o que não significativa obrigatoriedade e/ou indispensabilidade)⁷ e/ou essencialidade com a atividade econômica destinada à prestação de serviço, fabricação de produtos ou ainda venda.

Mais do que isso, o direito ao crédito dos insumos na fase agrícola decorre da causuística uma vez que há de se levar em consideração a atividade econômica do contribuinte e o caso concreto, sendo de significativa importância a interpretação do que compreende por “processo produtivo”.

O “processo produtivo” há de ser compreendido segundo as peculiaridades e elementos do caso concreto, segundo o tipo de atividade econômica exercida pelo contribuinte, sempre levando em consideração a finalidade se auferir receita.

Não é possível sustentar, assim, que ‘processo produtivo’ esteja somente vinculado ao complexo de operações diretamente relacionadas ao produto final.

Equivale dizer: não existe completude na noção de processo produtivo quando se restringe a uma parte de todo o caminho que deve ser percorrido para que se alcance a prestação de serviço, elaboração de um produto ou mesmo venda a fim de auferir receita.

Percebe-se, destarte, que é indevida qualquer interpretação do processo produtivo sem levar em consideração toda a

7. Entendemos que não se pode sustentar a existência de insumo somente e este se for indispensável ou essencial à atividade de prestação de serviço, fabricação ou venda do produto. Ora, se este possuir relação com a atividade e relevância, também há insumo. Posso utilizar insumos em minha cadeia produtiva (serviço, indústria ou comércio) que permita maior produtividade ou mesmo qualidade (perfeição). Não se trata de um insumo essencial o indispensável, todavia, é relevante e inerente ao processo produtivo.

cadeia ou ciclo de produção do contribuinte, conforme o caso concreto e sua atividade econômica, sob pena de, indiretamente e sem fundamento legal, se restringir a própria noção de insumo. Não podemos “fatiar” todo o ciclo ou processo produtivo, quando este compõe o objeto de uma única pessoa jurídica.

O insumo, portanto, não é somente aquele diretamente empregado no produto final (serviço, produto ou mercadoria), uma vez que, deve ser contextualizado com todo o processo produtivo do contribuinte (antes, durante e depois), segundo caso concreto e atividade econômica. Daí porque, será também insumo aquele serviço ou produto que seja utilizado para elaboração de um novo insumo que será utilizado, posteriormente, dentro de sua própria cadeia produtiva.

Por essa razão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – por decisão de sua Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF -, reconheceu a legitimidade do crédito de PIS e COFINS em tais operações no seguinte “leading case”:

“Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

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

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

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

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas”.⁸

Esta decisão, em total consonância com a não cumulatividade e noção de insumo, reconhece que a fase agrícola faz parte do processo produtivo, de tal sorte que bens e serviços relevantes e/ou essenciais para produção da cana, que será utilizada na fabricação de álcool e açúcar, concedem direito ao crédito.

Infelizmente, apesar da sólida jurisprudência à época e o relevante precedente acima apontado, o setor foi surpreendido com a mudança de posicionamento da Câmara Superior poucos meses depois:

“PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. INSUMO DE INSUMO. 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 despesas com serviços de transporte de funcionários, veículos, combustíveis e lubrificantes, todos vinculados ao custeio agrícola (produção de cana-de-açúcar).”⁹

Entendemos, como acima exposto, que a atual posição da Câmara Superior não é a mais adequada quanto à noção

8. - CARE, CSRF, Ac. 9303-004.918, Rel. Rodrigo da Costa Possas, j. 10/04/2017.

9. - CARE, CSRF, AC. 9303005.538, j. 16/08/2017.

de insumo, nos termos do art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Mais do que isso, um fato posterior revela a necessidade de se alterar novamente a jurisprudência a fim de se retornar ao posicionamento inicial. Isto se dá, mais especificamente, em virtude de recente decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo.

Em importante decisão o Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Repetitivo, nos autos do Recurso Especial n. 1221170/PR (temas 779 e 780), reconheceu a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2004 e 404/2005 que restringiam, de forma indevida, os créditos no regime não cumulativo para PIS e COFINS no tocante ao insumo, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pela relevância da decisão e por ser a premissa para a discussão no presente estudo, convém citar a ementa:

“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.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

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 reativos 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.”¹⁰

Essa decisão do Superior Tribunal de Justiça, em nossa visão, fixa parâmetros para aplicação e interpretação do art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003: (i) – a noção da expressão insumo e o direito ao crédito decorrente de bens e serviços utilizados como tal não se restringe aos critérios do IPI, tendo maior amplitude; (ii) – as Instruções Normativas n. 247/2004 e 404/2005 são ilegais por restringirem esta amplitude; (iii) – seriam insumos aqueles bens e serviços que, direta ou indiretamente, por aspectos de essencialidade e/ou relevância participam do processo produtivo (atividade empresarial – antes durante e depois), conforme o caso concreto; (iv) – não há de se aplicar ao referido dispositivo o art. 111, do Código Tributário Nacional.

Levando em consideração a amplitude normativa concedida pelo Superior Tribunal de Justiça ao conceito jurídico indeterminado “insumo”, é preciso, assim, avaliar os desdobramentos deste posicionamento, sobretudo, pelo fato de que,

10. - STJ, Resp. 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018.

como bem posto nesta mesma decisão, a casuística ainda se torna um aspecto importante para se reconhecer a essencialidade e/ou relevância.

Este posicionamento claramente se aplica às agroindústrias e aos insumos utilizados na fase agrícola, eis que são relevantes e essenciais ao processo produtivo em sua etapa final (produção de álcool e/ou açúcar), uma vez que sem a cana (matéria-prima), não há produção, muito menos faturamento e exercício da atividade.

Não se trata, simplesmente, da melhor interpretação do julgamento do Superior Tribunal de Justiça, mas da própria fundamentação do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa:

“Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte

(...)

Marco Aurélio Greco, ao dissertar sobre a questão, pondera:

(...)

O critério a ser aplicado, portanto, apoia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.”

Assim, nos parece que o próprio Superior Tribunal de Justiça também reconhece a aplicação do repetitivo aos casos

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

das agroindústrias, eis que determinou o retorno dos autos para aplicação do precedente uma empresa do setor¹¹.

Da mesma forma, há recente precedente de Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF -, o qual expressamente reconheceu o direito aos créditos de bens e serviços aplicados na a fase agrícola de uma agroindústria, tendo em vista o recurso repetitivo do Superior Tribunal de Justiça:

“CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. FASE AGRÍCOLA. INSUMO DE

INSUMO. POSSIBILIDADE.

Os chamados “insumos de insumos” geram direito a crédito de Pis e Cofins, quando pertencentes ao ciclo de produção e sejam de natureza não administrativa. Não há vedação a tais créditos, na legislação de Pis e Cofins e na jurisprudência vinculante (Resp 1.221.170/PR).”¹²

Na mesma linha, acreditamos que esta interpretação é também acolhida pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, ao afirmar que:

“**Resumo:** o STJ decidiu que é ilegal a disciplina de crédito prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Além

11. - STJ, Processo REsp 1548076, Relator(a) Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), Data da Publicação 03/05/2016, Decisão RECURSO ESPECIAL Nº 1.548.076 - PE (2015/0196332-0), RELATORA : MINISTRA DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), AGRAVANTE : USINA PETRIBU S/A, AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL, DECISÃO Vistos. Cuida-se de agravo em recurso especial interposto pela Usina Petribu S.A., bem como de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pelo TRF da 5ª Região (...) Ante o exposto, torno sem efeito a decisão de e-STJ, fl. 402 e determino a devolução dos autos ao Tribunal de origem, com a devida baixa nesta Corte, para que, após a publicação do acórdão representativo da controvérsia, realize um novo juízo de admissibilidade, nos termos do art. 1.040 do CPC/15.”

12. - CARF, 3ª Seção, Ac. 3201004.012, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, j. 23/07/2018.

disso, **decidiu que 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.

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.”

Não há dúvida, assim, de que o precedente do Superior Tribunal de Justiça deve ser aplicado aos casos de insumo agrícola das agroindústrias, merecendo, inclusive, uma revisão da jurisprudência do CARF perante sua Câmara Superior.

3. Considerações Finais

Possível notar, deste modo, que os bens e serviços utilizados como insumo durante a fase de produção da cana (etapa agrícola) concedem direito ao crédito de PIS e COFINS no regime não cumulativo, vinculando-se, inclusive, ao precedente do Superior Tribunal de Justiça.