



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.002438/2004-78  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-011.239 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 10 de fevereiro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
COSAN S.A.

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

**CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.**

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

**COFINS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018.

**CRÉDITOS. DESPESAS. ARMAZENAMENTO. PRODUTOS ACABADOS. NÃO APTOS PARA COMERCIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE**

Essas despesas não se compreendem no conceito de insumos, pois efetivadas após o encerramento do processo de produção. Não há previsão legal que ampare esse aproveitamento de crédito: nem são insumos e nem são Armazenamento na operação de venda, uma vez que ainda não estão aptos para comercialização.

**CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. ESTADIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO**

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

**PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.**

Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03.

Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 - Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa sobre as despesas de armazenamento de produtos acabados mas ainda não prontos para comercialização, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para afastar a glosa relativa ao arrendamento rural pago a pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional contra acórdão 3401-002.890, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por voto de qualidade, deu parcial provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004*

*Ementa:*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.*

*Para efeitos de apuração dos créditos do PIS não cumulativo e da COFINS não cumulativo, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização; e que insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados a venda não se restringe apenas às matérias primas, aos produtos intermediários, ao 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, mas alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.*

*Os serviços diretamente utilizados no processo de produção dos bens dão direito ao creditamento do PIS não cumulativo e da COFINS não cumulativo incidente em suas aquisições.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.*

*A aquisição de combustíveis gera direito a crédito quando utilizado como insumo no processo de produção dos bens vendidos e que geraram receita tributável.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. RENÚNCIA FISCAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL.*

*Não há como reconhecer o direito à apuração de créditos do PIS não cumulativo e da COFINS não cumulativo em relação as despesas de aluguel de propriedade rural, por falta de expressa autorização em Lei.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO.*

*Em relação as despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito do Cofins ou do Pis não cumulativo.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL.*

*O direito de utilizar o crédito do PIS não cumulativo e da Cofins não cumulativa não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.*

*Apenas os créditos do PIS não cumulativo e da Cofins não cumulativa apurados, respectivamente, na forma do art. 3º da Lei n. 10637/2992 e do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 podem ser objetos de aproveitamento para fins de compensação ou ressarcimento.”*

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que incluem-se no conceito de insumo, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, itens que se incorporam ao bem produzido, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, salvo se compreendidos no ativo permanente. Requer, assim, o restabelecimento de todas as glosas levadas a efeito pela fiscalização.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido;
- A restrição ao conceito de insumo trazida na IN SRF 404/04 cobre-se de latente ilegalidade – porquanto, restringe e altera o conteúdo da lei, ao arrepio da jurisprudência pacificada deste Conselho;
- Desde o plantio, colheita e recebimento da cana-de-açúcar até o empacotamento e armazenamento do açúcar e do álcool, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção, tornando necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos para que, valendo-se da sistemática não cumulativa da Cofins prevista na Lei 10.833/03 seja reconhecido o direito creditório da recorrente;
- Os combustíveis e lubrificantes foram utilizados nos veículos e maquinários agrícolas – o que gerariam crédito das contribuições.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, insurgindo com as seguintes divergências:

- Abrangência do conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas;
- Possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre aquisições de bens e serviços essenciais à exploração da atividade agroindustrial;
- Possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de aluguel de imóvel rural;
- Possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas portuárias e de estadias nas operações de exportação.

Em despacho às fls. 1029 a 1032, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que, segundo o despacho “*Presentes, então, os requisitos regimentais relativos à demonstração analítica da divergência, no que se refere à delimitação do conceito de insumos (o que abarca inclusive combustíveis e lubrificantes).*”

Traz ainda o despacho:

“[...]”

*Atendidos os pressupostos regimentais para admissibilidade, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda. Por força do art. 69 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, deveria ser o processo encaminhado à unidade da RFB de jurisdição (DERAT/SP) para ciência ao contribuinte do acórdão recorrido e do presente despacho para que este, desejando, apresentasse contrarrazões e recurso especial, se cabível. No entanto, o contribuinte já tomou ambas as providências, ainda que não conste no presente processo sequer prova de que tenha sido cientificado do acórdão recorrido.*

*Assim, deve o presente processo ser encaminhado à unidade da RFB de jurisdição (DERAT/SP) não só para ciência do teor deste despacho, na forma do art. 69 do Regimento Interno do CARF, mas para que esta ateste documentalmente a ciência do contribuinte ao acórdão recorrido, objetivando elucidar a tempestividade do recurso especial já interposto. Em relação às contrarrazões, tem o contribuinte o prazo regimental de quinze dias da ciência deste despacho, conforme preceitua o já citado art. 69, para, desejando, apresentá-las, substituindo, reformando, aditando ou meramente endossando as contrarrazões já presentes nestes autos”.*

Considerando que o sujeito passivo interpôs Recurso Especial e Contrarrazões antes do despacho de admissibilidade do recurso da Fazenda Nacional:

- Contrarrazões foram apresentadas novamente, trazendo, entre outros, que o recurso não deve ser conhecido e que, se conhecido, deve ser mantido o reconhecimento do crédito relativo as despesas com combustíveis e lubrificantes;
- Recurso Especial foi interposto novamente, suscitando divergência quanto às glosas das (i) despesas relativas aos bens e serviços utilizados como insumo no processo produtivo (ii) despesas com aluguel e

arrendamento rural; (iii) despesas portuárias e de estadia nas operações de exportação.

Em despacho às fls. 1138 a 1145, foi:

- Dado seguimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo em relação aos gastos com aluguel e arrendamento rural – item 2 e às despesas portuárias e de estadia nas operações de exportação – item 3;
- Negado seguimento ao recurso especial quanto aos gastos com bens e serviços utilizados no processo produtivo de cana de açúcar e seus derivados, com bens, serviços e mão de obra relacionados à manutenção e conservação civil, materiais elétricos e outros materiais e utensílios, bem como gastos com vale transporte industrial e relacionados à diretoria industrial e à área de vendas.

Agravo foi interposto pelo sujeito passivo contra o r. despacho, mas, em despacho de agravo, foi rejeitado, confirmando o seguimento parcial do recurso especial.

Embargos de Declaração foram opostos pelo sujeito passivo em face do despacho que rejeitou o agravo, mas, em despacho às fls. 1202 a 1203, os embargos foram rejeitados, confirmando o seguimento parcial do recurso especial do sujeito passivo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, requerendo a negativa do recurso especial, mantendo-se incólume o julgado recorrido.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos Recursos Especiais interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-los.

Ora, em relação ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, trouxe divergência em relação ao conceito de insumos, eis que o acórdão recorrido traz o critério intermediário, enquanto o paradigma o critério restrito (IPI). Nessa linha, conheço as matérias trazidas nesse recurso.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que as divergências restam comprovadas – o que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho:

*“[...]”*

*2. Quanto aos gastos com aluguel e arrendamento rural, foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.ºs. 3402-002.396 (PAF 13827.001007/2010-57) e 3403-002.318 (PAF 10410.721891/2011-24), cujas cópias de inteiro teor foram juntadas às folhas 945/972 e 973/1.007, respectivamente:*

*A ementa do Acórdão n.º. 3402-002.396 (PAF 13827.001007/2010-57) é a seguinte, na parte que interessa:*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

*Ementa:*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.*

*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 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.*

*(...)*

*Na parte dispositiva deste acórdão, consta que o Colegiado deu provimento ao recurso voluntário, também da Cosan S/A Indústria e Comércio, para, entre outras coisas, "determinar a inclusão das despesas com o arrendamento das*

*terras utilizadas no processo produtivo da sociedade do crédito das exações no cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições apuradas na forma da Lei n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003"*

*As situações fáticas são as mesmas e divergência jurisprudencial se evidencia pelo cotejo entre as ementas e os votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigma, portando, deve-se dar seguimento ao recurso nesta matéria, dispensada a análise do outro paradigma indicado.*

*3. Quanto às despesas portuárias e de estadia nas operações de exportação, foi indicado como paradigma o Acórdão n.º 3402-002.443 (PAF 11080.722811/2009-85), cuja cópia de inteiro teor foi juntada às folhas 1.008/1.027:*

*A ementa do Acórdão n.º. 3402-002.443 (PAF 11080.722811/2009-85) é a seguinte:*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

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

*(...)*

*PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ABRANGÊNCIA E LIMITES.*

*Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a esta inerentes os serviços portuários que compreendem dispêndios com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários.*

*(...)*

*As ementas e os votos condutores dos acórdãos paradigmas e recorrido evidenciam a divergência jurisprudencial.*

*No recorrido, assentou-se que despesas com operações portuárias e de embarque não se confundem com frete ou armazenagem, nem podem ser consideradas insumos, logo, não se enquadram nas hipóteses legais para o crédito.*

*No paradigma, assentou-se que concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a esta inerentes os serviços portuários que compreendem dispêndios com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários.*

*Tivesse sido adotada a interpretação do paradigma na decisão recorrida, os gastos aqui tratados teriam sido reconhecidos como aptos a gerar crédito da contribuição.*

*Comprovada a divergência, deve-se dar seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte também nesta matéria.”*

Sendo assim, conheço os recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar as matérias trazidas em Recurso Especial da Fazenda Nacional, o que, primeiramente, cabe recordar parte do despacho de admissibilidade – que manifestei concordância:

*[...]*

*Nesse contexto, entendo a divergência específica como abarcada pela principal, geral, referente ao conceito de insumos. Se adotado o conceito de insumos derivado da legislação do IPI, apenas os combustíveis amoldados a tal conceito seriam insumos. Se adotada definição mais alargada, o alargamento se estenderia a combustíveis, entre outros. Assim, ainda que não haja questão específica caracterizada em relação a combustíveis e lubrificantes, a matéria será analisada em âmbito recursal como reflexa do conceito de insumos adotado. Não há, então, propriamente, obstáculo ao seguimento do recurso especial em relação à matéria.*

*Presentes, então, os requisitos regimentais relativos à demonstração analítica da divergência, no que se refere à delimitação do conceito de insumos (o que abarca inclusive combustíveis e lubrificantes).”*

Nessa linha, depreendendo-se da análise do acórdão do recurso voluntário, seguem as matérias a serem apreciadas para fins de constituição de crédito das contribuições:

- Despesas e custos relacionados às oficinas: despesas com combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana de açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar;
- Despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar: despesas e custos com combustíveis, consumo de água e materiais elétricos para emprego nas atividades; balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo e refinaria granulada;
- Despesas relacionadas a armazenamento - atividades que cuidam dos estoques dos insumos, dos bens em fase de processamento, dos semiacabados e dos acabados que ainda não estão prontos para comercialização;
- Despesas pagas a pessoas jurídicas para a manutenção dos equipamentos e instalações pertencentes às oficinas e depósitos dedicados ao processo de produção.

Primeiramente, quanto ao conceito de insumos, passo a discorrer *a priori* 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, ao apreciar o REsp 1.221.170, 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 sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

*“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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, trazem um entendimento mais restritivo que a 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, 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, era de se constatar que o entendimento predominante considerava 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. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]*

*§ 4º 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 vênia, 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 arque 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, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 –trouxe, 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.**

**Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.**

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

*"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2.º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3.º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."*

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*42. Insumos seriam, portanto, **os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.***

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

*Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser **direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.**

**Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.**

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*“15. 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, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

Na linha do conceito de insumos discorrido acima, entendo que não assiste razão a Fazenda Nacional – o que concordo com o entendimento proferido no acórdão recorrido.

Ora, entendo que todas as despesas descritas abaixo são passíveis de constituição de crédito das contribuições, pois serem essenciais. O que manifesto minha concordância com o acórdão recorrido. Vejamos:

- Despesas e custos relacionados às oficinas: despesas com combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana de açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar;  
A própria RFB e a PGFN reconheceram o crédito de “insumos de insumos” – e considerando se tratara de custos envolvendo a primeira etapa da cadeia produtiva do álcool – é de se dar o direito ao crédito.
- Despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar: despesas e custos com combustíveis, consumo de água e materiais elétricos para emprego nas atividades; balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo e refinaria granulada;  
Da mesma forma, integram a cadeia produtiva do sujeito passivo – o que há que se reconhecer conforme reza o Parecer Normativo RFB 5.
- Despesas relacionadas a armazenamento - atividades que cuidam dos estoques dos insumos, dos bens em fase de processamento, dos semiacabados e dos acabados que ainda não estão prontos para comercialização;

Tratam-se de verdadeiros insumos – pois são efetivamente utilizados na cadeia produtiva.

- Despesas pagas a pessoas jurídicas para a manutenção das oficinas e dos armazéns pagos a pessoas jurídicas – dão direito ao crédito, pois são partes da produção.

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, importante recordar que ressurge com a discussão acerca:

- Do direito ao crédito do PIS advindo das despesas incorridas com o arrendamento de terras agrícolas de pessoas jurídicas, antecipo meu entendimento por dar provimento ao recurso;
- Do direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas portuárias e de estadia nas operações de exportação.

Em relação à primeira matéria, recordo que esse colegiado já apreciou, consignando no acórdão 9303-007.535 a seguinte ementa:

“[...]

*PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.*

*Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03. Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 - Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola,*

*pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.”*

Quanto ao arrendamento de imóveis rurais, é de se destacar que o arrendamento agrícola trata de aluguel de imóvel rural, por meio do qual o proprietário (arrendador) transfere a posse do imóvel rural ao arrendatário para a exploração agrícola.

Considerando a vinculação da terra à atividade agrícola, entendo que tal item seria passível de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, considerando o art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02:

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

*[...]*

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; [...]*”

Vê-se que o termo “aluguéis de prédios” abrange “aluguéis de prédios rústico” e, por conseguinte, o imóvel rural. Ora, a Lei 4.504/64 – que dispõe sobre o Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93 definem “imóvel rural” como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

Eis o:

- art. 4º, inciso I, da Lei 4.504/64 (Grifos meus):

*“Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:*

*I “Imóvel Rural”, o **prédio rústico**, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada; [...]*”

- art. 4º, inciso I, da Lei 8.629/93:

*“Art. 4º Para os efeitos desta lei, conceituam-se:*

*I Imóvel Rural o **prédio rústico** de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial;[...]*”

Sendo assim, aplicando-se o art. 3º, inciso IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 ao presente caso, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre o arrendamento do imóvel rural.

Frise-se tal entendimento a Solução de Consulta Cosit n.º 331/17, que trouxe a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.*

*A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.*

*A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.*

*A Lei n.º 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.*

*É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3.º, inciso IV; Lei n.º 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei n.º 8.629, de 1993; Decreto n.º 59.566, de 1966, art. 3.º; e Decreto n.º 4.382, de 2002, art. 9.º.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.*

*A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.*

*A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.*

*A Lei n.º 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.*

*É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, inciso IV; Lei n.º 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei n.º 8.629, de 1993; Decreto n.º 59.566, de 1966, art. 3.º; e Decreto n.º 4.382, de 2002, art. 9.º.”*

Sendo assim, dou provimento ao recurso do sujeito passivo nessa parte.

Quanto à segunda matéria do recurso, qual seja, se há possibilidade de se constituir crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas portuárias e de estadia, como a atividade da recorrente envolve exportação, resta claro que tais despesas

portuárias e de estadia são essenciais para a finalização de sua atividade. Ora, os produtos da recorrente são delicados – o álcool sofre combustão e o açúcar exige delicado manuseio para não sofrer perda de suas propriedades químicas – principalmente com umidade.

Sendo assim, as despesas portuárias e de estadia destinadas à movimentação, acondicionamento, transporte portuário e estadia durante a exportação são essenciais para a finalização de sua atividade. O que, por conseguinte, aplicando o conceito de insumos desenvolvido anteriormente, entendo que assiste razão ao sujeito passivo ao constituir crédito sobre tais despesas.

Em vista de todo o exposto, voto por:

- Negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional;
- Dar Provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por chegar na hipótese vertente à conclusão diversa da adotada.

Esclarecendo, encontram-se em discussão os seguintes pontos:

(a) no Recurso Especial da Fazenda Nacional, em função da divergência quanto ao conceito de insumo, o crédito da contribuição quanto a gastos com: (i) oficinas, (ii) preparo da cana de açúcar, (iii) armazenamento – inclusive de produtos **acabados e não prontos para comercialização** e (iv) manutenção de equipamentos e instalações;

(b) no Recurso Especial do Sujeito Passivo, o crédito da contribuição quanto a gastos com: (i) aluguel e arrendamento rural e (ii) despesas portuárias e de estadia, na exportação.

Pois bem, a ilustre relatora votou por (a) negar provimento da Fazenda Nacional e (b) dar provimento ao recurso do Sujeito Passivo. Contudo, o colegiado decidiu (a) dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa dos créditos sobre gastos com armazenamento de produtos acabados e não prontos para comercialização e (b) dar provimento parcial ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, para afastar a glosa dos créditos sobre gastos com alugueis e arrendamento de terras agrícolas.

Assim, apresento o presente voto:

- quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para concordar com a relatora, EXCETO com relação à discussão do seguinte subitem: *“Armazenamento de produtos acabados ainda não prontos para comercialização”*; e

- quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, com relação à seguintes matéria: *“Possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas portuárias e de estadias nas operações de exportação”*.

a) Recurso Especial da Fazenda Nacional

Neste ponto, expressei meu entendimento quanto ao creditamento de gastos com *“Armazenamento de produtos acabados ainda não prontos para comercialização”*.

Alega o Contribuinte que desde o plantio, colheita e recebimento da cana-de-açúcar até o empacotamento e armazenamento do açúcar e do álcool, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção, tornando necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos para que, valendo-se da sistemática não cumulativa da COFINS prevista na Lei 10.833, de 2003, seja reconhecido o direito creditório da recorrente.

Entendo que, na análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos de PIS e da COFINS não-cumulativa, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB n.º 05, de 17/12/2018**, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial n.º 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos

termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79/81, da íntegra do acórdão).

Quanto ao Parecer Cosit RFB n.º 05, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva e considerando o critério acima, passo a analisar a matéria aqui discutida (Armazenamento de produtos acabados ainda não prontos para comercialização), que no meu entender, não se trata de insumo (porque já está acabado o produto) e não se trata de armazenamento e frete na venda (porque ainda não está pronto para ser comercializado).

No voto da ilustre relatora, entende que estas despesas geram créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, por serem despesas relacionadas atividades que cuidam dos produtos acabados que ainda não estão prontos para comercialização. Tratando-se de verdadeiros insumos - pois são efetivamente utilizados na cadeia produtiva.

Entretanto, sobre o tema, o Parecer RFB/COSIT n.º 5, se manifestou no sentido de que eles NÃO se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos:

#### **5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

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 adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

(...) 59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço (...)**. (Grifei)

Como se vê, efetivamente essas despesas não se compreendem no conceito de insumos, pois efetivadas após o encerramento do processo de produção. Não há qualquer elemento que demonstre que essas despesas decorrem de armazenamento na operação de venda. Portanto não há previsão legal que ampare esse aproveitamento de crédito: nem são insumos e nem são armazenamento na operação de venda, uma vez que ainda não estão aptos para sua comercialização.

Portanto, dá-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, especificamente para esse item.

b) Recurso Especial do Contribuinte

Neste ponto, expressei meu entendimento quanto à *Possibilidade de tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas portuárias e de estadia nas operações de exportação*.

As despesas portuárias e de estadia nas operações de exportação foram glosadas (as despesas com estadia foram integralmente glosadas e as despesas portuárias foram parcialmente glosadas) pela Fiscalização e os julgadores *a quo* decidiram que essas despesas não faziam jus ao creditamento por que lhes falta a previsão legal. Elas se referem a gastos com serviços relacionados ao porto, com destaque para as de movimentação, embarque e estadia.

A Contribuinte afirma, sem, no entanto, demonstrar nos autos, que tais despesas estão ligadas diretamente ao processo de produção ou que elas deveriam ser consideradas como de frete ou armazenagem nas operações de venda.

Verifico no Acórdão recorrido, que a contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem por objeto social a produção e comercialização de açúcar, de álcool, de cana-de-açúcar e demais derivados, entre outras atividades.

Analisando a peculiaridade desses serviços demandados no porto, entendo que não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool.

Primeiro porque são serviços prestados após o encerramento do processo produtivo. Segundo por não se encaixarem no conceito já anteriormente demonstrado quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faz parte do processo de produção), na linha em que decidiu o STJ.

Saliente-se que tais serviços (despesas) não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Concluo destacando que, as despesas glosadas não se confundem com despesas que podem ser caracterizada como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, como pretende o Sujeito Passivo e que, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

À vista do exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte nesta matéria.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos