



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.722380/2017-77
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.836 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de outubro de 2023
Assunto AUTO DE INFRAÇÃO PIS/COFINS - CONCEITO DE INSUMO
Recorrente ABENGOA BIOENERGIA AGROINDUSTRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – São Paulo (DRJ-SPO):

Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à glosa de créditos vinculados ao mercado interno na apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 50/53) e da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 54/57), na modalidade não cumulativa, referentes aos períodos de apuração de janeiro/2013 a dezembro/2014.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 59/73), o auditor-fiscal fundamentou a lavratura dos autos de infração nos seguintes termos:

5.1. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722380/2017-77

Inclusão de despesas na rubrica de créditos destinada a Serviços Utilizados como insumo” (DACON Ficha 06A e 16A Linha 03), que não se enquadram no conceito de INSUMOS e portanto não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

(...)

A formalização do conceito de insumo foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, assim dispuseram:

(...)

Pela leitura da norma vigente percebe-se que o conceito de serviços utilizados como INSUMO é restritivo e abrange apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, no presente caso a ABENGOA tem como atividade a fabricação de álcool e açúcar. Assim, não cabe o desconto de crédito em relação aos pagamentos de TAXAS E CONTRIBUIÇÕES, TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS POR MEIO DE TAXI, COMISSÕES DE VENDAS e SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO.

Acrescente-se que em relação as despesas com serviços contratados no exterior (Conta contábil 40204001001-40204001002- 4020400100-4) existe vedação expressa que somente os serviços contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no país podem gerar créditos, e pela análise efetuada através das Faturas apresentadas pela empresa, verificou-se que os serviços foram prestados pelas empresas ABENGOA S/A e ABENGOA BIOENERGIA S/A sediadas na cidade de Sevilla – Espanha.

5.2 INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO

Inclusão de INSUMOS adquiridos com alíquota na rubrica de crédito destinada a Bens Utilizados como insumo” (DACON Ficha 06A e 16A Linha 02), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

Os artigos 21 e 37 da Lei n.º 10.865, de 30 de Abril de 2004, alteraram a redação do art. 3.º, § 2.º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, que excluiu o direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Vejamos:

(...)

Por esse motivo, procedemos a glosa dos créditos referente a bens utilizados como insumo adquiridos com alíquota zero, classificados no Capítulo 25 da TIPI:

a) Cal virgem

b) Enxofre

5.3. FRETE INTERNO

Inclusão de despesas com frete interno na rubrica de créditos destinada as “Despesas de frete na operação de venda” (DACON Ficha 06A e 16A Linha 07), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

Pela análise dos CTCR – Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga aplicados no setor AGRÍCOLA, constatou-se que referem-se ao transporte de cana-de-açúcar, bagaço da cana e vinhaça de produção da própria da empresa, ou seja, trata-se de despesas com Frete InterCompany (entre estabelecimentos da mesma PJ).

(...)

Os gastos com transporte na aquisição dos insumos podem compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos uma vez que integra o custo das mercadorias adquiridas. No presente caso, a cana-de-açúcar e vinhaça já é propriedade da empresa, portanto, não trata-se de aquisição de mercadorias.

Em relação ao transporte de cana-de-açúcar objeto dos contratos de parceria agrícola em que a produção é dividida entre a empresa e os produtores rurais, serão glosados apenas a parcela pertencente a ABENGOA.

As despesas com transportes de colaboradores não guarda relação direta com o frete na operação de vendas e não se enquadra no conceito de INSUMO, portanto, não podem ser utilizados para fins de creditamento do Pis e Cofins no regime não cumulativo.

5.4. ALUGUEL DE VEÍCULOS

Inclusão de despesas com aluguel de veículos na rubrica de créditos destinada a “Aluguel de Máquinas e Equipamentos” (DACON Ficha 06A e 16A Linha 06), que não geram crédito para PIS/COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

Nos termos do art. 3º, Inciso IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, somente geram direito ao desconto de créditos as despesas com alugueis de prédios e máquinas/equipamentos utilizados na atividade da empresa, não se enquadrando no dispositivo despesas com alugueis de veículos automotores.

(...)

5.5. CRÉDITOS NO SETOR AGRÍCOLA

Em continuidade a auditoria-fiscal, foi constatado a inclusão de despesas com bens e serviços nas rubricas de créditos informadas na DACON Ficha 06A e 16A “Linha 02 BENS UTILIZADOS COMO INSUMO” “Linha 03 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO” “Linha 10 DEPRECIÇÃO SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO” consumidos no setor AGRÍCOLA para produção de cana-de-açúcar, que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

A fiscalizada é uma empresa agroindustrial, cujo objeto social compreende entre outras atividades o cultivo de cana-de-açúcar em terras próprias ou de terceiros a qual pode ter dois destinos: utilização em sua própria atividade de produção de açúcar e álcool, ou comercialização.

Parte da cana-de-açúcar utilizada para industrialização dos seus produtos é adquirida de terceiros e a outra parte é produção própria.

Portanto, as atividades do contribuinte se dividem em dois grupos: AGRÍCOLA (Preparo do solo, plantação, cultivo e colheita da cana) e INDUSTRIAL (transformação da cana em: açúcar, álcool e energia elétrica).

*Desse modo, após a empresa tornar-se agroindústria com a incorporação em 01/01/2010 das usinas SÃO LUIZ e SÃO JOÃO, a quantidade de Cana-de-açúcar destinada à venda passou a representar uma pequena parcela do total produzido. **Ou seja, ao invés de vender a cana a empresa passou a consumi-la na fabricação do açúcar, álcool e energia elétrica.***

Conforme Planilha apresentada pela empresa (Planilha de dados de cana-de-açúcar 2013 a 2014.xls) no período de 01/2013 a 12/2014 apenas 1,42% foi vendida para terceiros, foram as seguintes quantidades em toneladas:

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722380/2017-77

(...)

Através das Planilhas de Apuração dos créditos apresentados pela ABENGOA, foram informados os valores das rubricas originadoras dos créditos o local de apropriação segredados nos centros de custos: INDUSTRIAL, AGRÍCOLA e ADMINISTRATIVO.

(...)

A formalização do conceito de insumo foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, assim dispuseram:

(...)

Observa-se, pelos dispositivos transcritos, que a legislação expressamente permite o creditamento de valores relativos a bens e serviços "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" Em outras palavras, tem-se que para serem considerados como insumos no âmbito da legislação do PIS e da Cofins; e como insumo, deve ser entendido aqueles 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", definição que, para os efeitos permite a possibilidade do crédito.

Note-se que a atividade agrícola de cultivo de cana-de-açúcar em nada se confunde com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, isto é, com as operações fabris das quais de fato se originam tais mercadorias. Assim sendo, não ensejam a apuração de créditos os bens, serviços e encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados no cultivo da cana-de-açúcar que servirá de matéria-prima para a produção de álcool, açúcar e energia elétrica.

Com isso, considerando que a legislação autoriza o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, verifica-se a impossibilidade de desconto de créditos relacionados aos insumos aplicados na produção da cana-de-açúcar consumida pela própria usina. O desconto seria permitido somente em relação à parcela destinada à venda.

*Da análise dos locais de aplicação dos insumos que geraram crédito para ABENGOA, percebe-se que muitos deles não se enquadram no conceito de insumo, pois não foram aplicados diretamente no produto em fabricação destinado à venda (açúcar, álcool e energia). **Nessa linha, efetuamos a segregação das rubricas com origem dos créditos que foram aplicados no SETOR AGRÍCOLA e que serão glosadas, abaixo relacionadas:***

(...)

Por outro lado, a Administração Tributária já se manifestou a respeito por meio das Soluções de Consulta n.º 65/2013 SRRF08/DISIT e 29/2012 SRRF03/DISIT, que tem a seguinte ementa:

(...)

Portanto, conclui-se que os bens, serviços e encargos de depreciação de Máquinas/equipamentos utilizados e aplicados no setor AGRÍCOLA não geram créditos de PIS-COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722380/2017-77

Em consequência das GLOSAS efetuadas, fizemos a recomposição da base-de-cálculo dos créditos do PIS/COFINS vinculados ao mercado interno.

Cientificada dos autos de infração em 28/08/2017 (fl. 90), a contribuinte apresentou, em 27/09/2017 (fl. 92), impugnação (fls. 95/129), na qual, de início, argumenta sobre a tempestividade de sua defesa. Ela também **requer a reunião dos processos dos despachos decisórios que deferiram parcialmente os créditos** de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos do período de janeiro/2013 a dezembro/2014, por força da conclusão dos procedimentos de fiscalização RPFs n.º 0811200.2016.00329-5 e n.º 0811200.2016.00341-4.

A seguir ela diz que, diante de recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão n.º 9303-004.918) sobre a questão do que deve ser considerado insumo para uma agroindústria, especificamente uma usina de açúcar e álcool, seria cabível a revisão de ofício da parte glosada referente ao crédito agrícola, nos termos do art. 56 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Após isso, a impugnante discorre sobre sua atividade nos seguintes termos:

Em termos gerais, agroindústria é uma unidade empresarial na qual ocorrem as etapas de beneficiamento, processamento e transformação de produtos agrícolas “in natura” até a embalagem, prontos para comercialização, envolvendo diferentes tipos de agentes econômicos, como comércio, agroindústrias, prestadores de serviços, governo e outros.

Nesse esteio, convém destacar que as atividades que envolvem o processo produtivo do álcool podem ser divididas em atividade rural e atividade industrial, cuja subsunção perfaz a atividade Agroindustrial. Verifica-se, portanto, a atividade rural na produção da cana de açúcar e a atividade industrial quando da transformação da cana de açúcar em álcool, açúcar e energia elétrica.

Dessa forma, a Manifestante é considerada uma empresa agroindustrial, ou seja, produtora rural pessoa jurídica, cuja atividade consiste na industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, no teor de que dispõe o art. 22-A da Lei n.º 8.212/91, com redação dada pela Lei n.º 10.256/2001.

(...)

Dessa forma, a fase agrícola da Manifestante também está inclusa para fins de creditamento do PIS/Pasep e da COFINS, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, referente aos gastos com bens (insumos) e serviços utilizados na produção da cana de açúcar (matéria prima do açúcar; álcool e energia elétrica).

(...)

Portanto, em razão das atividades de agroindústria, enquadram-se os respectivos insumos adquiridos ou serviços tomados pela Manifestante vinculados a esta atividade fim, o que possibilita o creditamento a título de PIS e COFINS, em respeito ao regime da não-cumulatividade das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse esteio, convém ressaltar que referidos produtos se INTEGRAM AO PRODUTO FINAL, pois sua utilização está intrinsecamente ligada à qualidade final do produto, caracterizando-se como PRODUTO INTERMEDIÁRIO, ainda que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre ele no processo de fabricação.

(...)

É perceptível que, desde a adequação e preparo do solo para o cultivo da cana de açúcar até a comercialização do álcool e do açúcar, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção, tornando necessária a verificação de todos os dispêndios

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722380/2017-77

efetivamente incorridos, valendo-se da sistemática não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, bem como da essencialidade dos insumos aplicados no processo de fabricação de produtos destinados a venda, para o reconhecimento do direito creditório da Manifestante.

A autuada passa então a argumentar sobre a não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins e o conceito de insumo:

Apesar da previsão quanto a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, de fato, nenhuma das leis citadas conceitua o termo INSUMO e, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu significado. Dessa forma, ainda que o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA PAUTAR O CREDITAMENTO, NO QUE SE REFERE AO IPI, NÃO SÃO APLICÁVEIS AO PIS E À COFINS.

Apesar disso, a Receita Federal, ao interpretar e aplicar a legislação fiscal, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, disciplinou ilegalmente sobre o que se considera por insumos nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, extrapolando, assim, os limites de sua competência ao fixar uma INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

Com efeito, a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e da COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou os serviços.

Assim, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

(...)

Com efeito, a concepção estrita de insumo adstrita à legislação do IPI não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

(...)

Em suma, considera-se que os insumos previstos na legislação não são somente as matérias-primas, mas todos os itens que integram as operações capazes de gerar a receita tributável do contribuinte, ou seja, que concorrem para a realização da atividade-fim do contribuinte.

A impugnante cita jurisprudência do Carf sobre o conceito de insumo para apoiar seus argumentos.

Com relação às glosas efetuadas pelo auditor-fiscal relativas a itens específicos, a contribuinte alega que:

GLOSA DOS CRÉDITOS NO SETOR AGRÍCOLA

exerce atividade agroindustrial, cujo objeto consiste na fabricação de açúcar e álcool, sendo imprescindível, para o desempenho dessa atividade, a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, sobretudo com relação ao plantio da cana-de-açúcar, que é a principal matéria-prima dos produtos vendidos. Nesse sentido, desde a

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722380/2017-77

adequação e preparo do solo para o cultivo da cana de açúcar (matéria-prima) até a comercialização do açúcar e álcool, diversas etapas fazem parte do processo de produção, tornando necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos, valendo-se da sistemática não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, bem como da essencialidade dos insumos aplicados no processo de fabricação de produtos destinados à venda, para o reconhecimento do direito creditório;

o conceito de produção é mais amplo que o de industrialização, alcançando todas as etapas necessárias à atividade desenvolvida pela contribuinte, devendo ser considerados como insumos tanto bens como serviços desde que necessários, o que deve ser identificado no contexto do processo produtivo;

a interpretação da não cumulatividade para o PIS/Pasep e para a Cofins deve estar atrelada à atividade da empresa e, assim, devem ser considerados todos os dispêndios que formaram as receitas tributáveis. Cita-se jurisprudência do Carf;

nada obstante os produtos finais do processo produtivo da impugnante sejam o açúcar e o álcool, o direito de crédito não fica restrito aos insumos utilizados na industrialização, que é a fase final da produção, mas deve alcançar todos os insumos utilizados ao longo de todo o processo produtivo desenvolvido, o que inclui os “custos agrícolas”, conforme entendimento consolidado no Carf (Acórdãos n.º 8303-004.918 da Câmara Superior, n.º 3402-003.817 e n.º 3402-003.216 da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária);

GLOSA DE DESPESAS COM ALUGUÉIS DE VEÍCULOS

o auditor-fiscal procedeu à glosa de despesas com aluguéis de veículos por supostamente não se enquadrarem nos conceitos de máquinas e equipamentos constantes no art. 3º, inciso IV, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003. Ocorre que os veículos alugados são os treminhões ou caminhões canavieiros usados no transporte da cana-de-açúcar, ou seja, são implementos agrícolas usados no processo produtivo da autuada. Não há na legislação nenhuma restrição com relação à etapa do processo produtivo na qual as máquinas e equipamentos devem ser utilizados. Ademais, o próprio Manual Dacon – Linha 06A/06 (“Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas”) é claro ao reconhecer a possibilidade do aproveitamento do crédito com relação aos valores do custo e/ou da despesa, incorridos no mês, com aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, inclusive atividades administrativas, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país. Assim, ainda que as máquinas e equipamentos alugados tenham sido utilizados em atividades relacionadas ao processo agrícola, resta claro o direito ao crédito, pois a legislação não restringiu o seu aproveitamento;

GLOSA DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

o auditor-fiscal se equivocou ao proceder a glosas de serviços utilizados como insumo, haja vista que estes são indiretamente aplicados no processo produtivo e essenciais à produção do álcool destinado à venda;

os serviços de transporte de funcionários contratados são essenciais ao deslocamento de funcionários para a lavoura canavieira para execução do trabalho para o qual foram contratados, tratando-se de fornecimento dos meios imprescindíveis à execução dos trabalhos, de modo que tais serviços se enquadram no conceito de insumo, até porque inexistente transporte público para as localidades onde se encontram as fazendas de cana-de-açúcar;

com relação aos serviços de consultoria, trata-se de serviços necessários ao aperfeiçoamento das atividades agroindustriais da contribuinte, sob pena de obsolescência e conseqüente redução de sua competitividade no mercado;

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722380/2017-77

GLOSA DE INSUMOS SUPOSTAMENTE ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO

a redução a zero das alíquotas prevista no inciso IV do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, está condicionada à finalidade do produto objeto da venda, ou seja, quando sua destinação está voltada para a correção do solo. A venda de cal e enxofre para utilização em processo industrial não está abrangida nesse hipótese;

a cal virgem é utilizada no processo de clarificação do caldo de cana-de-açúcar em um procedimento chamado caleagem, uma das etapas do processo de fabricação de açúcar. O enxofre é utilizado no tratamento do caldo de cana-de-açúcar antes da caleagem;

a fiscalização, respondeu a diligência efetuada nos autos do processo administrativo nº 10865.722498/2016-14, tendo verificado in loco a utilização desses insumos (cal virgem e enxofre) adquiridos pela empresa e proferindo o seguinte despacho:

3. Em diligência realizada no dia 30/08/2017 a sede da empresa, constatamos que os insumos (cal virgem e enxofre) são utilizados no processo industrial de fabricação do açúcar.

Desse modo, não é aplicável no presente caso a hipótese de alíquota zero prevista no inciso IV do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, sendo certo que as aquisições de cal e enxofre ocorreram com o devido destaque do PIS/Pasep e da Cofins (notas fiscais anexadas aos autos);

GLOSA DE DESPESAS COM FRETE INTERNO

os fretes que originaram os créditos glosados pelo auditor fiscal decorrem de operações de transporte de cana-de-açúcar e vinhaça do seu “estabelecimento” zona rural até o estabelecimento industrial para processamento e produção do açúcar e álcool para venda;

a glosa do crédito está pautada na incompreensão da amplitude real da atividade da contribuinte, qual seja, agroindústria, ocasionando, ao surrúprio da lei, a exclusão da etapa agrícola das fases de produção;

apesar de as fases da produção se desenvolverem em locais distintos, por razões operacionais, o processo produtivo da autuada é um só, ou seja, compreende a fase de produção do insumo até a industrialização do produto final, sendo certo que o transporte do insumo entre os estabelecimentos constitui fase essencial para o desenvolvimento da atividade da impugnante, sem o qual a produção dos bens destinados à venda fica inviabilizada;

como a prestação de serviço de frete de produto em elaboração e o transporte de colaboradores são tributadas pelo PIS/Pasep e pela Cofins e se revelam como um custo necessário à atividade produtiva, não há razão para persistir na glosa efetuada pelo auditor-fiscal, devendo ser reconhecida a legitimidade do crédito, com base no art. 3º, inciso II, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 e no art. 290 do RIR/99.

Ao final, a impugnante protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial pelos documentos juntados aos autos, bem como por novos documentos se necessário, com o escopo de comprovar os fatos alegados, e também a realização de perícia para apuração do seu processo produtivo.

A 6ª Turma da DRJ-SPO, em sessão datada de 08/02/2018, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação para reconhecer o direito de manter os

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722380/2017-77

créditos referentes às aquisições de cal e enxofre. Foi exarado o Acórdão n.º 16-81.344, às fls. 408/424, com a seguinte Ementa:

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

CAL. ENXOFRE. ALÍQUOTA. CRÉDITO.

Se a cal e o enxofre adquiridos não são utilizados como corretivos de solo, não se enquadram na hipótese de redução da alíquota a zero prevista no art. 1º, inciso IV, da Lei n.º 10.925, de 2004, podendo o crédito decorrente ser aproveitado no regime não cumulativo de apuração da Cofins, devendo essa contribuição estar destacada na nota fiscal de saída.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 26/02/2018** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 427), **apresentou Recurso Voluntário em 27/03/2018**, às fls. 430/470.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares, Relator.

Ao analisar a decisão de piso, observo que a DRJ manteve as glosas de créditos sob os seguintes fundamentos:

EMENTA

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

(...)

VOTO

(...)

A Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, que dispôs sobre a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, assim definiu insumo:

(...)

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722380/2017-77

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, que dispôs sobre a incidência não cumulativa da Cofins, definiu insumo nos mesmos termos:

(...)

A Portaria MF n.º 341, de 12 de julho de 2011, é expressa ao determinar, entre os deveres do julgador, que seja observado o entendimento da RFB expresso em atos normativos:

(...)

Por essa razão, não obstante toda a argumentação da impugnante, o conceito de insumos deve aqui ser entendido nos exatos termos da legislação acima transcrita, ou seja, como sendo (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, e (b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Como se verifica, as conclusões apresentadas no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls. 59/83), bem como no Acórdão *a quo* partiram de uma premissa equivocada, qual seja, o conceito de insumo. Com efeito, tal conceito foi extraído das INs SRF n.º 247/2002 e 404/2004, reputadas ilegais pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, no qual o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

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, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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.

(...)

VOTO

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722380/2017-77

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, 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 acepção 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.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722380/2017-77

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF**, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio, inserem-se no conceito de insumo** para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado" de insumos**, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, por exemplo, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, *caput*, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722380/2017-77

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

De imediato se percebe a **necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo, verificável casuisticamente**, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, “aguardando” para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos “à batelada”, sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico e com as mesmas características de apresentação/embalagem em que normalmente são comercializados.

De imediato se percebe que não é possível definir, *a priori*, se um determinado bem ou serviço é insumo ou não, isso vai depender do processo produtivo da empresa. O mesmo bem ou serviço pode ser insumo pra uma empresa, e ser bem de consumo para outra. Até mesmo dentro de uma única empresa, é possível que um bem ou serviço seja insumo em determinadas etapas do seu funcionamento e em outras não.

Vejam os casos do frete. O REsp nº 1.221.170/PR tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), excluindo a possibilidade de creditamento do frete, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

EMENTA

(...)

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722380/2017-77

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(...)

4. 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão *a priori* incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

7. ACOMPANHAMENTO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos **custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI** conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722380/2017-77

Ocorre que, com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido, contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, **no próprio REsp n.º 1.221.170/PR**, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes**, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/03. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei n.º 10.637/2002, específica para o PIS:

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

(...)

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

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete especificamente na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra, ou na operação de movimentação interna, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR**.

Logo, neste caso específico não seria possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo o frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado.

Da mesma forma, não é possível considerar que este dispêndio possa ser considerado “frete na operação de venda”, pelo simples fato de que os produtos aqui analisados ainda não foram vendidos, mas simplesmente transferidos entre estabelecimentos do contribuinte por questões de conveniência mercadológica. Não estão acompanhados de notas fiscais “de venda”, mas sim de “simples remessa”.

Contudo, **em relação aos fretes intermediários**, tem-se situação completamente distinta da anterior. Estes fretes são referentes ao transporte de produtos intermediários ou semi-elaborados (em elaboração), **cujo processo produtivo ainda não se encontra finalizado**. Portanto, são custos incorridos dentro do processo produtivo.

Neste caso, o crédito seria concedido com base no art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003:

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

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722380/2017-77

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;

Observe-se que é direito do contribuinte verificar qual a melhor forma de desenvolver sua atividade empresarial; realizando todas as etapas do seu processo produtivo em um mesmo ambiente físico, ou separando-as em unidades distintas, exigindo-se o transporte dos produtos semi-elaborados entre elas.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno geram créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo.

Partindo dessas premissas gerais, passo a comentar questões específicas do processo produtivo do recorrente.

Da leitura do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, observa-se que as glosas de insumos se deram nos seguintes termos, verbis:

5.1 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Inclusão de despesas na rubrica de créditos destinada a “Serviços Utilizados como insumo” (Dacon Ficha 06A e 16A Linha 03), que não se enquadram no conceito de INSUMOS e portanto não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

Dacon - L03	Conta Contábil	6290000000-Táxi	Transporte de colaboradores
Dacon - L03	Conta Contábil	6311000000- Taxas Oficiais	Taxas e contribuições
Dacon - L03	Conta Contábil	Serviços Contratados Exterior-4020401001/4020401002/4020401004	Serviços assessoria
Dacon - L03	Conta Contábil	6230000000 - Comissões	Comissões vendas de produtos
Dacon - L03	Conta Contábil	6234000000- Serviços técnicos	Despachante aduaneiro
Dacon - L03	Conta Contábil	6241100000-Transporte de Pessoas	

A formalização do conceito de insumo foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, assim dispuseram:

(...)

Acrescente-se que em relação as despesas com serviços contratados no exterior (Conta contábil 40204001001-40204001002- 4020400100-4) existe vedação expressa que somente os serviços contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no país podem gerar créditos, e pela análise efetuada através das Faturas apresentadas pela empresa,

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722380/2017-77

verificou-se que os serviços foram prestados pelas empresas ABENGOA S/A e ABENGOA BIOENERGIA S/A sediadas na cidade de Sevilla – Espanha.

5.2 INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO

Inclusão de INSUMOS adquiridos com alíquota na rubrica de crédito destinada a Bens Utilizados como insumo” (DACON Ficha 06A e 16A Linha 02), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

(...)

5.3 FRETE INTERNO e TRANSPORTE DE COLABORADORES

Inclusão de despesas com frete interno na rubrica de créditos destinada as “Despesas de frete na operação de venda” (DACON Ficha 06A e 16A Linha 07), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

Pela análise dos CTCR – Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga aplicados no setor AGRÍCOLA, constatou-se que referem-se ao transporte de cana-de-açúcar, bagaço da cana e vinhaça de produção da própria da empresa, ou seja, trata-se de despesas com Frete InterCompany (entre estabelecimentos da mesma PJ).

(...)

5.5 CRÉDITOS NO SETOR AGRÍCOLA

Em continuidade a auditoria-fiscal, foi constatado a inclusão de despesas com bens e serviços nas rubricas de créditos informadas na DACON Ficha 06A e 16A “Linha 02 BENS UTILIZADOS COMO INSUMO” “Linha 03 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO” “Linha 10 DEPRECIACÃO SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO” consumidos no setor AGRÍCOLA para produção de cana-de-açúcar, que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

A fiscalizada é uma empresa agroindustrial, cujo objeto social compreende em outras atividades o cultivo de cana-de-açúcar em terras próprias ou de terceiros a qual pode ter dois destinos: utilização em sua própria atividade de produção de açúcar e álcool, ou comercialização.

Parte da cana-de-açúcar utilizada para industrialização dos seus produtos é adquirida de terceiros e a outra parte é produção própria.

Portanto, as atividades do contribuinte se dividem em dois grupos: AGRÍCOLA (Preparo do solo, plantação, cultivo e colheita da cana) e INDUSTRIAL (transformação da cana em: açúcar, álcool e energia elétrica).

(...)

Note-se que a atividade agrícola de cultivo de cana-de-açúcar em nada se confunde com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, isto é, com as operações fabris das quais de fato se originam tais mercadorias. Assim sendo, não ensejam a apuração de créditos os bens, serviços e encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados no cultivo da cana-de-açúcar que servirá de matéria-prima para a produção de álcool, açúcar e energia elétrica.

Com isso, considerando que a legislação autoriza o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, verifica-se a impossibilidade de desconto de créditos relacionados aos insumos aplicados na produção da cana-de-açúcar consumida pela própria usina. O desconto seria permitido somente em relação à parcela destinada à venda.

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722380/2017-77

Da análise dos locais de aplicação dos insumos que geraram crédito para ABENGOA, percebe-se que muitos deles não se enquadram no conceito de insumo, pois não foram aplicados diretamente no produto em fabricação destinado à venda (açúcar, álcool e energia). Nessa linha, efetuamos a segregação das rubricas com origem dos créditos que foram aplicados no SETOR AGRÍCOLA e que serão glosadas, abaixo relacionadas:

Planilha de Apuração		
Origem		Créditos
Dacon - L02	Livro Fiscal	1352/2352 - Frete de Matéria Prima e Insumo
Dacon - L02	Livro Fiscal	1407/ 1556/ 2556 - Compra de Mercadoria p/Us o e Consumo
Dacon - L02	Livro Fiscal	1101/2101 - Compra para Industrialização
Dacon - L02	Livro Fiscal	1653/ 2653 - Compra de Combustíveis
Dacon - L03	Conta Contábil	6222000000-Serviço Conservação
Dacon - L03	Conta Contábil	6225000000-Serviço Manutenção
Dacon - L03	Conta Contábil	6234000000-Serviços Técnicos
Dacon - L03	Conta Contábil	6239000000-Serviços Terceiros
Dacon - L03	Conta Contábil	6241000000-Outros Transportes
Dacon - L03	Conta Contábil	6120000000-Var Est - Out Comp (Pneu)
Dacon - L03	Conta Contábil	6529000002-Outros Gastos
Dacon - L10	Controle de Créditos	Ativo Imobilizado

Portanto, conclui-se que os bens, serviços e encargos de depreciação de Maquinas/equipamentos utilizados e aplicados no setor AGRÍCOLA não geram créditos de PIS-COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

De imediato, verifico que a utilização de um conceito de insumo sob a orientação restritiva, equiparando ao conceito de insumo da legislação do IPI, teve como consequência a glosa de alguns créditos que, em verdade, podem ser considerados insumos, ao se adotar a orientação intermediária determinada pelo STJ.

Faz-se necessário, portanto, reverter uma parcela das glosas. Ocorre que o conceito de insumo delineado pelo STJ é casuístico, ou seja, o bem/serviço não é um insumo em si, mas a depender de sua aplicação no processo produtivo de cada contribuinte. Logo, alguns bens/serviços podem ser de imediato caracterizados como insumos da recorrente, outros podem ser de imediato rejeitados neste conceito, e outros permanecem em zona cinzenta, sendo necessária uma análise mais detalhada do processo produtivo, até mesmo com uma diligência *in loco*, para eliminar qualquer dúvida.

Em relação aos “SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS” e aos “INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO” não me parece haver qualquer dificuldade para a análise. Entretanto, no que diz respeito aos dispêndios com “ALUGUEL DE VEÍCULOS”, “FRETE INTERNO”, “TRANSPORTE DE COLABORADORES” e “CRÉDITOS NO SETOR AGRÍCOLA”, o caso é mais complexo, por tudo quanto exposto ao longo desse voto. Vejamos.

Analisando o processo produtivo do recorrente, **resta claro que tanto a parte agrícola quanto a parte industrial de suas atividades geram créditos das contribuições, ao contrário do que afirma a Autoridade Fazendária, que restringe os créditos apenas às aquisições vinculadas diretamente ao setor industrial.** O contribuinte utiliza-se de uma estrutura mais verticalizada, o que em nada altera a geração de créditos, como se depreende da utilização do “teste de subtração”. É o conhecido caso do “insumo do insumo”.

Contudo, não há como avaliar, a partir da tabela que consta do TVF, quais valores referentes a “CRÉDITOS NO SETOR AGRÍCOLA” correspondem efetivamente à aquisição de bens/serviços que possam ser caracterizados como insumo. As tabelas anexadas às fls. 74/80

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722380/2017-77

também não trazem informações suficientes para que este julgador possa formar sua convicção. Entendo necessário um maior detalhamento de quais itens foram efetivamente glosados e, a partir daí, verificar sua adequação ao novo conceito de insumo, tendo em vista a natureza do processo produtivo do contribuinte.

Quanto ao item “ALUGUEL DE VEÍCULOS”, o contribuinte afirma que os veículos cujo aluguel foi glosado são os treminhões ou caminhões canavieiros usados no transporte da cana-de-açúcar, ou seja, são implementos agrícolas usados no seu processo produtivo. Por se tratarem de implementos agrícolas, afirma que seria notório o direito ao desconto de créditos calculados em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades desempenhadas pela empresa.

Se tal afirmação for verdadeira, há realmente o direito ao crédito, por se tratar de serviço utilizado como insumo. Como a premissa adotada na fiscalização era de um conceito de insumo semelhante ao utilizado na legislação do IPI, não havia necessidade de verificar qual era a utilização dos veículos. Agora, faz-se necessário distinguir veículos utilizados na área administrativa, para deslocamento de funcionários, por exemplo, dos veículos citados pelo contribuinte, utilizados diretamente no processo produtivo.

Situação semelhante ocorre com o item “TRANSPORTE DE COLABORADORES”; vejamos o argumento do recorrente:

Como já mencionado, os serviços de transporte de funcionários contratados são essenciais ao deslocamento de funcionários para a lavoura canavieira para execução do trabalho para o qual foram contratados, não se trata de mero benefício concedido pelo empregador, mas sim fornecimento dos meios imprescindíveis à execução dos trabalhos pelos funcionários, de modo que tais serviços se enquadram no conceito de insumo, até porque inexistente transporte público para as localidades onde se encontram as fazendas de cana-de-açúcar.

Se esse transporte ocorre dentro das instalações onde se dá o processo produtivo (seja ele agrário ou industrial), por conta do tamanho do local e conseqüente distâncias a serem percorridas, entendo ser possível conceder o crédito. Por outro lado, por mais que as localidades rurais possam ser isoladas, e o transporte dos funcionários de suas residências até a lavoura possa ser imprescindível, trata-se de despesa realizada fora do processo produtivo. A tomada de créditos sobre essa despesa somente seria possível no chamado “conceito ampliado” de insumo; seguindo a orientação intermediária decidida pelo STJ, contudo, não há geração de créditos.

Portanto, necessário verificar de forma mais detalhada como se dá essa despesa, pois é possível que parte dos valores glosados devam ser revertidos.

Por fim, sobre o “FRETE INTERNO”, assim se manifesta o recorrente:

Equivoca-se, novamente, a 6ª Turma da DRJ/SP em seu entendimento. De fato, no presente caso (conforme CTCR que compuseram os autos), os referidos fretes que originaram os créditos decorrem de operações de transporte da cana-de-açúcar e vinhaça do seu “estabelecimento” zona rural até estabelecimento industrial para processamento e produção do açúcar e álcool para venda.

Conforme exaustivamente demonstrado ao longo deste recurso, a glosa de créditos está pautada na incompreensão da amplitude da real atividade da Recorrente, qual seja,

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722380/2017-77

agroindústria, ocasionando, ao surrúpio da Lei, a exclusão da etapa agrícola das fases de produção.

Como visto, o frete, a depender de como está sendo utilizado este serviço, pode ser considerado insumo. Na autuação, observa-se que todo o valor do frete contabilizado pela empresa foi glosado, exceto o frete de vendas, por disposição literal de lei. Como esta glosa foi realizada por valores globais, faz-se necessário um detalhamento destes gastos, discriminando a que tipo de frete se refere.

Em conclusão, verifico que existem diversas análises a serem feitas sobre o processo produtivo do contribuinte e sobre os bens e serviços que utiliza para se chegar à conclusão sobre serem classificáveis como insumos ou não, as quais não podem ser feitas neste momento por este Colegiado, sendo necessário que a quantificação do direito creditório seja mais uma vez refeita, com a reversão das glosas de produtos que devam ser considerados como insumos, a partir do conceito delineado pelo STJ.

Tais análises podem exigir até mesmo uma visita *in loco* às instalações do contribuinte pois, como bem explicitado na decisão do STJ, tal verificação deve ser feita casuisticamente, a depender de como se dá o processo produtivo de cada contribuinte. Além disso, pode ser necessário confirmar algumas das afirmações feitas pelo contribuinte em sua defesa. Assim, tal determinação caberá à Autoridade Fazendária responsável pela diligência, caso entenda necessário à elaboração do seu Parecer.

Nesse contexto, voto por converter o julgamento do recurso em diligência, para que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), **com base nos conceitos e premissas estabelecidos ao longo desta Resolução:**

(i) refaça a análise das glosas referentes a “CRÉDITOS NO SETOR AGRÍCOLA”, “ALUGUEL DE VEÍCULOS” e “TRANSPORTE DE COLABORADORES”;

(ii) refaça a análise das glosas referentes a “FRETE INTERNO”, discriminando a eventual existência de **(a)** fretes na aquisição de produtos tributados; **(b)** fretes na aquisição de produtos não tributados (alíquota zero, isentos, etc); **(c)** frete interno para transporte de insumos e/ou produtos intermediários (produtos em elaboração/inacabados) dentro da área da empresa ou entre unidades produtoras; **(d)** frete para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte (frete intercompany); **(e)** frete na operação de venda (transporte de produtos acompanhados de notas fiscal de venda);

(iii) elabore relatório circunstanciado, com quaisquer outras informações que entender relevantes para a solução da lide;

(iv) providencie a ciência do contribuinte sobre todos os documentos produzidos nesta diligência, conferindo-lhe o prazo de 30 dias para sua manifestação; e

(v) esgotado este prazo, com ou sem manifestação do contribuinte, encaminhe o presente processo de volta ao CARF.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-003.836 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722380/2017-77