



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.722498/2016-14
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.837 – 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. 499/501) e da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 502/504), na modalidade não cumulativa, referentes aos períodos de apuração de janeiro/2012 a dezembro/2012.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 506/522), 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 3402-003.837 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722498/2016-14

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 a despesas com: TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS, SERVIÇOS DE CONSULTORIA.

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.

Também foram incluídos indevidamente nesta rubrica valores referente a TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS que não tem correlação com a rubrica de FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDAS, e portanto, não geram créditos nestas operações.

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.

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. FORNECEDORES INAPTOS

Na análise das Notas Fiscais dos créditos lançados na rubrica “SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS” (DACON Ficha 06A e 16A Linha 03), foi constatado que o contribuinte efetuou o lançamento de créditos pela aquisição de serviços da empresa DESTER SANTA CRUZ DESMATAMENTO E TERRAPLENAGEM LTDA – CNPJ: 50.073.915/0001-03.

Porém, através do Ato Declaratório Executivo – ADE nº 06 de 25 de Março de 2015, de 1993, foram declarados INIDÔNEOS para todos os efeitos tributários as notas fiscais e faturas de locação emitidos nos anos-calendário de 2008 a 2013, por serem ideologicamente falsas e, portanto, imprestáveis e ineficazes para comprovar crédito básico ou presumido de PIS e COFINS, custo ou despesa na apuração do lucro de pessoa jurídica em face do que consta no Processo administrativo eletrônico nº 10865.720490/2015-32 - Súmula Administrativa.

(...)

5.6. 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 2012.xls) no período de 01/2012 a 12/2012 apenas 0,04% foi vendida para terceiros, foram as seguintes quantidades em toneladas:

(...)

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

(...)

A formalização do conceito de insumo foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e da Instrução Normativa SRF nº 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 nº 10.637/2002 e nº 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:**

(...)

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722498/2016-14

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 Maquinas/equipamentos utilizados e aplicados no setor AGRÍCOLA não geram créditos de PIS-COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

Ressalte-se que neste item não foram incluídas as Notas Fiscais da empresa DESTER SANTA CRUZ DESMATAMENTO E TERRAPLENAGEM LTDA – CNPJ: 50.073.915/0001-03 pertencente a rubrica DACON L03 – CONTA CONTÁBIL 6239000000 – Serviços de terceiros; pelo fato de já terem sido glosadas no tópico 5.5 Fornecedores inaptos.

Cientificada dos autos de infração em 09/09/2016 (fl. 534), a contribuinte apresentou, em 11/10/2016 (fl. 537), impugnação (fls. 538/568), na qual, de início, alega que é empresa agroindustrial, cuja definição extraída do art. 22-A da Lei n.º 8.212, de 1991, consiste no produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. Continua afirmando que, para a consecução de suas atividades empresariais, desenvolve atividade agrícola com fim específico de posterior industrialização e, dentro dessas duas atividades, as quais se integram para formação de atividade única, qual seja, a agroindustrial, se enquadram os respectivos insumos adquiridos e serviços tomados com estrita vinculação a essa atividade fim, o que legitima o creditamento a título de PIS/Pasep e de Cofins, em respeito ao regime não cumulativo instituído pelas Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A impugnante prossegue sua defesa discorrendo sobre sua atividade empresarial e acerca da sistemática da não cumulatividade na apuração do PIS/Pasep e da Cofins.

A seguir alega desacerto do entendimento consignado pela fiscalização quanto à abrangência do conceito de insumo, que afastou a possibilidade do cômputo dos créditos relativos aos insumos:

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

(...)

A seguir, em relação especificamente a cada uma das glosas efetuadas pelo auditor-fiscal, a impugnante alega que:

DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE E DE CONSULTORIA

os serviços de transporte de funcionários são essenciais ao deslocamento para a lavoura canavieira, tratando-se de fornecimento de meio imprescindível à execução do trabalho para o qual foram contratados. Aqui se está diante da utilização de serviços como insumos necessários em etapa prévia, mas dependente para elaboração do produto final. Cita-se jurisprudência do Carf;

os serviços de consultoria são necessários ao aperfeiçoamento das atividades agroindustriais, sob pena de obsolescência e conseqüente redução da competitividade no mercado. Novamente se está diante de etapa prévia à produção, mas essencial a esta;

DA AQUISIÇÃO DE CAL VIRGEM E ENXOFRE

a redução a zero das alíquotas prevista no inciso IV do art. 1º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, está condicionada à finalidade do produto objeto da venda, ou seja,

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722498/2016-14

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 e o enxofre adquiridos pela autuada no período de apuração de janeiro a dezembro de 2012 se deram exclusivamente para emprego na fase industrial, razão pela qual não é aplicável a redução de alíquota prevista no inciso IV do art. 1º da Lei n.º 10.925, de 2004, sendo certo que a aquisição desses produtos ocorreu com o devido destaque do PIS/Pasep e da Cofins devidos, o que assegura o direito aos respectivos créditos;

FRETE INTERNO

o transporte de cana-de-açúcar, bagaço de cana e vinhaça de produção própria nada mais é do que parte integrante do processo produtivo. A etapa de plantio e cultivo da cana-de-açúcar só tem razão de ser, dentro do objeto social da impugnante (agroindústria), para viabilizar a produção de açúcar, álcool e energia. Nesse sentido, as despesas incorridas com transporte da matéria prima, produzida pela própria contribuinte, até o local em que será empregada no processo industrial, cuja destinação era certa desde o plantio, nada mais é do que serviço utilizado no processo produtivo relativo à etapa prévia e da qual o produto final indubitavelmente depende. Cita-se jurisprudência do Carf;

por não se tratar de transporte de produto acabado entre estabelecimentos da impugnante, mas sim de transporte de bens em fase de industrialização que comporão o custo final do bem (açúcar, álcool e energia elétrica), a impugnante faz jus ao cálculo de créditos do PIS/Pasep e da COFINS sobre os serviços de transporte prestados por pessoas jurídicas;

DO ALUGUEL DE VEÍCULOS

a glosa de créditos vinculados ao aluguel de veículos empregados na atividade da contribuinte por supostamente não se enquadrarem nos conceitos de máquinas e equipamentos constantes do art. 3º, inciso IV, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, há de ser afastada diante da perfeita regularidade do procedimento adotado;

não agiu bem o auditor-fiscal na medida em que os veículos em questão são empregados diretamente na atividade da contribuinte, com o consequente direito ao crédito;

DO ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA EMPRESA DESTER SANTA CRUZ DESMATAMENTO E TERRAPLANAGEM LTDA.

o auditor-fiscal não teceu nenhum juízo de valor que afastasse os créditos oriundos da locação de máquinas e equipamentos da empresa Dester Santa Cruz Desmatamento e Terraplanagem Ltda., pautando-se a glosa única e exclusivamente no efeito retroativo do Ato Declaratório Executivo n.º 06, de 25 de março de 2015, olvidando-se da impossibilidade desse pretensão efeito retroativo atingir a contribuinte de boa-fé, como a autuada;

realizou as operações de locação de máquinas e equipamentos dentro da mais perfeita legalidade, estando, à época dos fatos, totalmente regular a empresa Dester Santa Cruz Desmatamento e Terraplanagem Ltda., o que se comprova pela data em que editado o citado ato declaratório executivo;

se existe alguma falha ou inconsistência nas operações realizadas, estas decorrem da própria atuação do Fisco, que se manteve omissivo em seu dever de fiscalizar e averiguar os contribuintes, pretendendo, nesta etapa, após certificar a regularidade da empresa "DESTER", desqualificar retroativamente as operações realizadas pela Impugnante, contrariando os princípios da boa-fé e da moralidade administrativa;

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722498/2016-14

- somente após quase 3 (três) anos das operações realizadas pela Impugnante (2012), houve a publicação do ADE n.º 06/2015 pela Autoridade Administrativa! Desta feita, a Impugnante não pode ser atingida por ato futuro que desqualificaria a operação realizada, com a retroação da declaração de inidoneidade para atingir atos jurídicos perfeitos, com violação da segurança jurídica e, portanto, do artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal. Tal postura do auditor-fiscal viola os arts. 103, inciso I, e 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional;
- dos documentos apresentados constata-se a ocorrência efetiva das operações com a Dester Santa Cruz Desmatamento e Terraplenagem Ltda. e o pagamento do numerário respectivo, ou seja, a boa-fé da impugnante;
- tentando o Fisco retroagir os efeitos da declaração de inidoneidade datada de 2015, age em confissão de sua própria inoperância e falta de capacidade para exercer as funções públicas de fiscalização em época própria;
- insta destacar o posicionamento consagrado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no rito do artigo 543-C, do Código de Processo Civil/1973, nos autos do Recurso Especial n.º 1.148.444/MG, quanto à impossibilidade de retroação dos efeitos da declaração de inidoneidade, mantendo-se os efeitos jurídicos da operação efetivamente realizada pelo contribuinte de boa-fé, com análise específica do imposto estadual, mas cuja ratio decidendi é aplicável no presente caso;
- com o mesmo entendimento, foi editada a Súmula n.º 509 do Superior Tribunal de Justiça:

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

DOS CRÉDITOS RELATIVOS AO CULTIVO DA CANA-DE-AÇÚCAR

- sob a nomenclatura de “créditos do setor agrícola” encontram-se os créditos glosados pelo auditor-fiscal por compreender a atividade desenvolvida pela contribuinte como segregada em “agrícola” e “industrial”, em que apenas se admite insumos utilizados na primeira se o produto direto desta mesma atividade sofrer saída tributada pelo PIS/Pasep e pela Cofins. Assim, como tal produto (cana-de-açúcar) é consumido na “segunda” atividade, qual seja, industrial, não haveria que se falar em créditos das exações. Nada mais absurdo. A agroindústria consiste em atividade complexa que envolve em uma de suas acepções “a industrialização de produção própria”, exatamente como ocorre com a atuada. Dessa forma, todos os bens e serviços utilizados como insumos no cultivo da cana-de-açúcar representam custos indissociáveis da atividade fim da contribuinte, qual seja, produção de açúcar, álcool e energia elétrica, os quais efetivamente não são produzidos sem a matéria prima cana-de-açúcar. Este é o entendimento do Carf sobre o tema;
- invocando-se por mais uma vez o conceito de insumo exposto anteriormente, como sendo aquele que inclui bem ou serviço utilizado no processo produtivo e neste consumido, ainda que não por contato físico com o produto em elaboração, incluindo-se as etapas prévias, mesmo que não exatamente industriais, realizadas pela mesma empresa e cujo produto final dependa dele para sua concretização, conclui-se pela imprescindibilidade da etapa do cultivo da cana-de-açúcar ao produto final da impugnante (açúcar, álcool e energia elétrica), tornando-se legítimos todos os créditos relativos aos custos e despesas incorridos naquela etapa do processo produtivo, nos termos da jurisprudência do Carf sobre a matéria.

Ao final, a impugnante protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos visando à comprovação das alegações

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722498/2016-14

efetuadas, sob pena de violação aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

Em 02/08/2017, o presente processo administrativo foi encaminhado em diligência (fls. 1038/1039), para que o auditor-fiscal apurasse se a contribuinte de fato teria utilizado exclusivamente em seu processo industrial a cal e o enxofre cujos créditos de aquisição foram por ele glosados. Na oportunidade, também se intimou a contribuinte a apresentar cópias de notas fiscais de compra de cal e enxofre que deixaram de ser anexadas aos autos.

Na Informação Fiscal de fl. 1068, o auditor-fiscal diz que a contribuinte apresentou cópias de notas fiscais que estavam faltando e demonstrativo do cálculo do PIS/Pasep e da Cofins destacados em cada operação. Em seguida afirma:

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.

Cientificada do resultado da diligência em 31/08/2017 (fl. 1072), a contribuinte apresentou, em 25/09/2017, manifestação (fl. 1077), concordando com as conclusões apresentadas pelo auditor-fiscal.

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 créditos referentes às aquisições de cal e enxofre**. Foi exarado o Acórdão n.º 16-81.345, às fls. 1084/1104, 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.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇO. CRÉDITO. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. BOA-FÉ.

A alegação de boa-fé, por parte do tomador de serviços fundados em notas fiscais declaradas inidôneas, deve ser comprovada por meio de prova da prestação do serviço e do respectivo pagamento, sob pena de vedação ao aproveitamento de crédito no regime não cumulativo da Cofins.

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.

VEÍCULO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com locação de veículo não possibilitam a dedução de créditos na apuração da Cofins segundo o regime não cumulativo.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722498/2016-14

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 15/03/2018** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 1107), **apresentou Recurso Voluntário em 16/04/2018**, às fls. 1110/1143.

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:

(...)

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:

(...)

Por isso vale dizer que 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:

(...)

Dessa forma, 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.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722498/2016-14

Como se verifica, as conclusões apresentadas no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls. 506/528), 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 nº 247/2002 e 404/2004, reputadas ilegais pelo STJ no julgamento do REsp nº 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

(...)

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.

(...)

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722498/2016-14

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 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.

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.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722498/2016-14

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:

(...)

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.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722498/2016-14

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 o caso 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, **frete**s, 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

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 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

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722498/2016-14

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. ACOMPANHO 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.

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 nº 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 nº 10.833/03. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.722498/2016-14

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 nº 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 nº 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 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

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722498/2016-14

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	Serviços Contratados Exterior-4020401001/1002/1004	Serviços de Consultoria
Dacon - L03	Conta Contábil	6290000000-Táxi	Transporte de funcionários
Dacon - L03	Conta Contábil	4020203009-Trans.de Pess-(PJ)	Transporte de funcionários

A formalização do conceito de insumo foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF nº 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 nº 10.637/2002 e nº 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, 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

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.

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722498/2016-14

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).

(...)

Também foram incluídos indevidamente nesta rubrica valores referente a TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS que não tem correlação com a rubrica de FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDAS, e portanto, não geram créditos nestas operações.

(...)

5.6 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 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 e 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.

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:

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722498/2016-14

		SETOR AGRÍCOLA
ORIGEM		CONTA CONTÁBIL
Dacon - L02	Livro Fiscal	1407/ 1556/ 2556 - Compra de Mercadoria p/Usos e Consumo
Dacon - L02	Livro Fiscal	1653 - Compra de Combustíveis
Dacon - L03	Conta Contábil	4010301002- Lubrificantes
Dacon - L03	Conta Contábil	4010301003-Pneu
Dacon - L03	Conta Contábil	4010402011-CRT-Carr./reb.transp
Dacon - L03	Conta Contábil	4010404003-Serviços Port. Exp.
Dacon - L03	Conta Contábil	4010402003-Transp.
Dacon - L03	Conta Contábil	4010402004-Prep.Solo.Plant
Dacon - L03	Conta Contábil	4010402005-Tratos de Plantio
Dacon - L03	Conta Contábil	4010402007-Tratos de Soqueira
Dacon - L03	Conta Contábil	4010402009-Serviços de Plantio
Dacon - L03	Conta Contábil	4010402010-Serv. Prestados - PJ
Dacon - L03	Conta Contábil	4020101001-Manutenção
Dacon - L03	Conta Contábil	4020301006-Serv. Prest. PJ
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	6240000000-Frete
Dacon - L03	Conta Contábil	6241000000-Outros Transportes
Dacon - L03	Conta Contábil	6120000000-Var Est - Out Comp (Pneu)
Dacon - L10	Controle de Créditos	Ativo 1/48 avos

(...)

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.

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 FUNCIONÁRIOS” 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 também não trazem informações suficientes para que este julgador possa formar sua convicção.

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722498/2016-14

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 contesta a glosa nos seguintes termos:

Como já dito e demonstrado nos autos deste procedimento a atividade agroindustrial da Recorrente é complexa e engloba várias atividades que são concatenadas para a consecução de seu objetivo social – produção de açúcar, álcool, energia elétrica, plantio, colheita e transporte de cana-de-açúcar dentro outras atividades.

É evidente que isso se dá em uma grande área industrial, em outra área administrativa e numa gigantesca área agrícola, de milhares e milhares de hectares, divididos em diversas localidades que podem passar de 50 km de distância da sede, tudo isso sem contar que a Recorrente possui duas unidades fabris em municípios distantes mais de 60Km um do outro. Ou seja, qualquer deslocamento feito pelos seus funcionários se dá através de veículos, que no caso são alugados, pois, financeiramente a compra e manutenção de uma frota deste tamanho seriam inviáveis.

Veja que este deslocamento se dá com utilização de tais veículos não por uma mera liberalidade da Recorrente, e sim, uma imposição da natureza do negócio que desenvolve – a produção da parte agrícola é constantemente supervisionada e consta com a frequente intervenção dos funcionários. Todos os técnicos, engenheiros, profissionais da área agrícola, ficam constantemente em trânsito checando todas as frentes de trabalho (que são várias ao mesmo tempo) e em várias localidades distintas.

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 FUNCIONÁRIOS”; para o qual pode-se utilizar o mesmo argumento.

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:

Como já dito anteriormente a glosa destes créditos em decorrência do transporte de cana-de-açúcar, bagaço de cana e vinhaça de produção própria, mediante a contratação de serviços de transportes de terceiros, beira ao descaso e ao total desconhecimento do processo produtivo da Recorrente, que começa no campo, vai para indústria e alguns

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722498/2016-14

casos volta ao campo como no caso da vinhaça (que é um subproduto da indústria e que serve de fertilizante no campo).

Mais uma vez a glosa dos créditos está pautada na conveniente incompreensão da amplitude da real atividade da Recorrente, tentando separar as atividades exercidas no seu processo produtivo. Como já demonstrado, a fase agrícola é indissociável da atividade de usina de açúcar e álcool, então o transporte de bagaço, cana, vinhaça, etc. é comum, necessário e indispensável para esta atividade agroindustrial, assumindo natureza de essencial. Pois produzir cana e transportar para a moenda é da natureza da atividade e, depois, transportar o bagaço para a caldeira e vinhaça para o campo também. Uma não existe sem a outra e todas são essenciais para a atividade agroindustrial de fabricação de açúcar, álcool e energia elétrica.

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 FUNCIONÁRIOS”;

(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;

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-003.837 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.722498/2016-14

(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