



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



**Processo nº** 10865.902015/2013-11  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-003.834 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de outubro de 2023  
**Assunto** RESSARCIMENTO PIS/COFINS - CONCEITO DE INSUMO  
**Recorrente** ABENGOA BIOENERGIA AGROINDÚSTRIA 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 – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

Trata o presente processo do pedido de ressarcimento nº 13841.18630.180512.1.5.09-6730, no valor de R\$9.409.383,19, relativo à Cofins Não-Cumulativa – Exportação apurada no 3º trimestre de 2011.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira / SP, por meio do Despacho Decisório de fls.551/553, deferiu parcialmente o pedido, em razão de glosas na análise da documentação que lastreia o pedido inicial, por meio da fiscalização levada a efeito e concluída conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 516/533.

Ao examinar a contabilidade e os demonstrativos (Dacon) da empresa, a fiscalização apurou divergências em relação aos procedimentos por ela adotados e às disposições legais que regem as contribuições, procedendo a ajustes e glosas, conforme segue:

### 5.1 DESPESAS COM PEDÁGIO

*Da análise realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com PEDÁGIO na rubrica de créditos destinada as "Despesas de frete na operação da venda" (DACON Ficha 06 A e 16 A Linha 07), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.*

(...)

*Pela leitura inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 é restritivo e abrange apenas o frete, não incluindo seus acessórios. É situação diversa do frete na aquisição de insumos, cujas despesas acessórias de frete integram o custo de aquisição. No caso do frete de venda, é apenas ele que dá direito a crédito, não seus acessórios. Assim, não cabe o desconto de crédito em relação a despesas com pedágio.*

### 5.2 SERVIÇOS CONTRATADOS NO EXTERIOR

*Da análise realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com Serviços Contratados no Exterior na rubrica de créditos destinada as "Serviços Utilizados como insumo" (DACON Ficha 06A e 16A Linha 03), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.*

(...)

*Através das Faturas e Contratos de Cambio de Transferência Financeiras para o Exterior apresentados 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.*

*Note-se também que os serviços contratados referem-se há assessoria, apoio técnico e FEE (Taxas e comissões) que não enquadram no conceito de "insumo" para fins de creditamento do PIS-COFINS, conforme Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004.*

### 5.3 BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO DE INSUMO

*Em continuidade a análise nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com bens e serviços nas rubrica de créditos informadas na DACON Ficha 06A e 16A "Linha 02 BENS UTILIZADOS COMO INSUMO" "Linha 03 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO" "Linha 06 ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS" "Linha 10 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.*

(...)

*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.*

*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.*

### 5.4 FRETE INTERNO

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10865.902015/2013-11

*Na verificação realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com Frete 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.*

*Primeiramente a fiscalização esclarece que conforme justificativa apresentada pela ABENGOA, os fretes informados na Planilha de Apuração DACON - L07 1352/2352 Transportes foram incorretamente lançados na DACON na rubrica destinada a "DESPESAS COM FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA", e de fato referem-se a fretes no transporte de cana-de-açúcar utilizada no processo de produção de álcool/açúcar.*

(...)

*Porém na análise dos CTRC - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga aplicados no setor AGRÍCOLA, constatou-se que referem-se ao transporte de cana-de-açúcar 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 já é propriedade da empresa, portanto, não trata-se de aquisição de mercadorias.*

Ao final, o Auditor-fiscal informou que fez a recomposição da base de cálculo dos créditos do pis/cofins, sendo efetuado a glosa dos créditos de despesas com pedágio, serviços contratados no exterior, bens/serviços e encargos de depreciação de máquinas/equipamentos consumidos e utilizados no setor agrícola e frete interno e fez breve menção acerca de eventual lançamento de ofício:

*Por final, será lavrado o Auto-de-Infração pelas GLOSAS de valores em Pedidos de Ressarcimento - PER que partir da data de 16.12.2009 estão sujeitos a multa de 50% (cinquenta) sobre o valor dos créditos indevidos não homologados, nos termos § 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 com a redação do artigo 62 da Lei nº 12.249/2010.*

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.599/634, tecendo seus argumentos.

(...)

Por fim, solicita juntada posterior de provas, perícia e reforma da decisão contida no Despacho Decisório.

**A 11ª Turma da DRJ-RPO**, em sessão datada de 16/08/2018, por unanimidade de votos, **julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão nº 14-87.382, às fls. 757/787, com a seguinte Ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10865.902015/2013-11

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 23/08/2018** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 790), **apresentou Recurso Voluntário em 21/09/2018**, às fls. 793/832.

Em 28/08/2019 apresentou MANIFESTAÇÃO COMPLEMENTAR ao Recurso Voluntário interposto em 21/09/2018, de modo a expor o entendimento firmado no julgamento do REsp n.º 1.221.170 pelo STJ e consequente Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018.

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**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado..

(...)

### **VOTO**

(...)

CONCEITO DE INSUMO

A primeira questão a ser apreciada, e que permeia todo o litígio estabelecido, diz respeito ao conceito de insumo para fins de geração de créditos da não cumulatividade. Para tanto, cumpre analisar o tema à luz da sistemática constitucional, não se devendo perder de vista, aqui, a natureza e finalidade das contribuições em comento.

(...)

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10865.902015/2013-11

A título de interpretação e regulamentação do tema, a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas SRF n.º 247/02 e 404/04, que assim estabelecem, respectivamente:

(...)

Assim, as Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal explicitaram a definição de insumo já prevista pelas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, para efeitos de “descontos de créditos” de PIS e Cofins nas aquisições de bens e serviços empregados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Como se verifica, as conclusões apresentadas no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls. 516/548), no Despacho Decisório (fls. 551/553), 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

(...)

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:

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10865.902015/2013-11

(...)

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 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,

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10865.902015/2013-11

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 CARE**, 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:

(...)

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)

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10865.902015/2013-11

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.

**Vejamos o caso do frete.** O REsp n.º 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 n.º 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.

(...)

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10865.902015/2013-11

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. 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

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10865.902015/2013-11

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 lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 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;

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10865.902015/2013-11

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*:

**5.3 BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO DE INSUMO**

Em continuidade a análise nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, 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 SERVICOS UTILIZADOS COMO INSUMO" "Linha 06 ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS" "Linha 10 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 de 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).

(...)

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:

(...)

#### **5.4 FRETE INTERNO**

(...)

Primeiramente a fiscalização esclarece que conforme justificativa apresentada pela ABENGOA, os fretes informados na Planilha de Apuração DACON - L.07 1352/2352 Transportes foram incorretamente lançados na DACON na rubrica destinada a "DESPESAS COM FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA", e de fato referem-se a fretes no transporte de cana-de-açúcar utilizada no processo de produção de álcool/açúcar.

(...)

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

(...)

#### **VI - RECOMPOSIÇÃO DA BASE-DE-CÁLCULO DOS CRÉDITOS**

Com efeito, fizemos a recomposição da base-de-cálculo dos créditos do PIS/COFINS, sendo efetuado a GLOSA dos créditos de despesas com PEDÁGIO, SERVIÇOS CONTRATADOS NO EXTERIOR, BENS/SERVIÇOS e ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE MAQUINAS/EQUIPAMENTOS CONSUMIDOS E UTILIZADOS NO SETOR AGRÍCOLA e FRETE INTERNO.

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 a “PEDÁGIO” e “SERVIÇOS CONTRATADOS NO EXTERIOR” não me parece haver qualquer dificuldade para a análise. Entretanto, no que diz respeito aos dispêndios com “BENS/SERVIÇOS E ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE MAQUINAS/EQUIPAMENTOS CONSUMIDOS E UTILIZADOS NO SETOR AGRÍCOLA” e “FRETE INTERNO” 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”.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10865.902015/2013-11

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. 534/541 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 “FRETE INTERNO”, assim se manifesta o recorrente:

O mencionado posicionamento não merece prosperar.

Isso porque, no caso da Recorrente, por questões de viabilidade e necessidade operacional, esta possui campos agrícolas para a produção da cana de açúcar em várias regiões distintas do Estado de São Paulo e a sua unidade de processamento e produção do álcool ficam situados no Município de Pirassununga/SP.

Dada a quantidade de cana produzida, o único meio viável para o transporte deste insumo até o estabelecimento industrial se dá por meio de transporte rodoviário, o qual realiza a movimentação de toneladas de cana-de-açúcar entre os estabelecimentos da Recorrente.

Para a remessa dos produtos em elaboração, a Recorrente necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para essa locomoção, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuidade do processo produtivo, que, por razão de especialização e de racionalização do processo industrial, é concluído em outra unidade da empresa Recorrente.

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:**

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.834 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10865.902015/2013-11

**(i)** refaça a análise das glosas referentes a “CRÉDITOS NO SETOR AGRÍCOLA”;

**(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