Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10865.902026/2013-09

Processo nº	10865.902026/2013-09
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-010.649 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de junho de 2023
Recorrente	ABENGOA BIOENERGIA AGROINDÚSTRIA LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL. RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do seu regimento interno, tem aplicação obrigatória. Os dispêndios devem ser essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa.

CRÉDITO. FRETES. OPERAÇÕES DE COMPRA E DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com fretes entre estabelecimentos, assim como dos fretes realizados nas operações de transferências, de compras e de vendas. Essas despesas integram o conceito de insumo e geram direito à apuração de créditos. Fundamento: Art. 3.º, incisos II e IX, da Lei 10.833/03.

FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZENAGEM.

Os serviços de movimentação de carga e remessas para depósito ou armazenagem, tanto na operação de venda quanto durante o processo produtivo, geram direito ao crédito. Fundamento: Art. 3.º, IX, da Lei 10.833/03.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

> Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova inicial é do contribuinte ao solicitar o crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas nos mesmos moldes do relatório fiscal de diligência, vencido o conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), que dava provimento também em relação ao pedágio decorrente do transporte de produtos vinculados à produção.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), Hélcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

A presente lide administrativa fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário de fls. 703, apresentado em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/SP de fls. 666, que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls. 512, nos moldes do Despacho Decisório de fls. 491, que homologou parcialmente a compensação.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

> "Trata o presente processo do pedido de ressarcimento n.º 38541.94407.190412.1.1.09-3955, no valor de R$ 5.051.737,24 relativo à Cofins Não Cumulativa - Exportação apurada no 4º trimestre de 2010.
>
> A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira / SP, por meio do Despacho Decisório de fls.491/493, 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.457/484.

Original

Ao examinar a contabilidade e os demonstrativos (Dacon) da empresa, a fiscalização apurou divergências em relação aos procedimentos por ela adotados e as 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 credito para PIS-COFINS na sistemática do regime nãocumulativo.

(...)

Pela leitura inciso IX do art. 3° da Lei n° 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 credito 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 credito 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 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),

Original

que não geram credito para PIS-COFINS na sistemática do regime nãocumulativo.

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 analise 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-decálculo 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 maquinas/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 n° 9.430/96 com a redação do artigo 62 da Lei n° 12.249/2010.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.512/547, tecendo seus argumentos.

2. PRELIMINAR - SUSPENSÃO DA MULTA ISOLADA DE 50% APLICADA COM FUNDAMENTO NO ART. 74 DA LEI 9.430/96 Conforme se constata do termo de verificação fiscal, em decorrência da glosa parcial dos créditos da Manifestante foi lavrado Auto de Infração impondo multa de 50% sobre o valor das glosas.

Contudo tendo em vista que a análise administrativa do direito ao crédito ainda não se esgotou na via administrativa, visto que a questão ainda é passível de discussão perante a DRJ e o CARF, fica claro que em caso de reconhecimento dos créditos a multa tornar-se-á automaticamente indevida.

No item 3 a interessada explica que é agroindústria, seu objeto social e discorda das conclusões do Auditor-fiscal.

No item 4, informa que sendo agroindústria, trata-se de um complexo agroindustrial que tem como ponto de partida a cultura da cana de açúcar, principal matériaprima utilizada na produção do álcool e açúcar, cuja fase do processo produtivo representa a atividade agrícola da Agroindústria e:

Dessa forma, a fase agrícola da Manifestante também está inclusa para fins de creditamento do PIS/Pasep e da COFINS, referente aos gastos com bens, insumos e serviços utilizados na produção da cana de açúcar (matéria prima do açúcar e álcool).

Explica o processo produtivo e argumenta que desde a adequação e preparo do solo para o cultivo da cana de açúcar até a comercialização do álcool e do açúcar, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção, tornando necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos, valendo-se da sistemática não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, bem como da essencialidade dos insumos aplicados no processo de fabricação de produtos destinados a venda, para o reconhecimento do direito creditório da Manifestante e também:

Dessa forma, conforme será demonstrado nos tópicos a seguir, não há como restringir o conceito de insumos a determinadas fases/operações do processo produtivo para fins de

Original

tomada de créditos, como o fez a Ilma. Fiscalização, uma vez que é necessário considerar todos os gastos inerentes à atividade econômica empresarial e imprescindíveis para a formação do produto destinado à venda.

Explica a importância do Setor Sucroalcooleiro e das dificuldades suportadas no país e afirma que a não cumulatividade das contribuições vieram para desonerar a cadeia produtiva (item 4.2)

4.3. Do Entendimento com Relação ao Conceito de INSUMO Aplicável Na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS A interessada argumenta que as leis de regência das contribuições para o PIS e para a Cofins contêm a previsão do aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Apesar da previsão quanto a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, de fato, nenhuma das leis citadas conceitua o termo INSUMO e, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu significado.

Dessa forma, ainda que o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA PAUTAR O CREDITAMENTO, NO QUE SE REFERE AO IPI, NÃO SÃO APLICÁVEIS AO PIS E À COFINS.

Sendo assim, sob o ponto de vista exclusivamente legal, uma análise detida das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo "insumo" fosse buscado na legislação do IPI.

Entende que a melhor forma de apuração seria adotar aquela do IRPJ:

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

Por isso, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do Imposto de Renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos.

Transcreve julgados administrativos e judicial.

4.4. Da Indevida Glosa dos BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS A interessada aborda as glosas pontualmente e entende serem todas indevidas e que mesmo as atividades agrícolas estariam diretamente relacionadas com a produção de açúcar e álcool.

4.4.1. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo das Aquisições de Bens Aplicados na Atividade Agrícola De acordo com o raciocínio desenvolvido, sustentou que os créditos de sua atividade agrícola são passiveis de aproveitamento, pois ela é parte integrante de seu processo produtivo, o qual descreve sucintamente.

4.4.2. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e COFINS sobre o ativo imobilizado utilizado no processo agrícola A Fiscalização glosou os créditos descontados à proporção de 1/48 em relação ao ativo imobilizado por estarem vinculados à fase agrícola do processo produtivo da Manifestante, sendo ponto de discordância conforme discorre:

Ora como não poderia deixar de ser, as máquinas agrícolas, equipamento, ferramentas, caminhões, automóveis, tratores, e outros utilitários, como demonstrado na tabela I são essenciais ao preparo do solo, cultivo corte e carregamento da cana-de-açúcar.

4.4.3. - Do Direito ao Crédito com Relação às Despesas Aluguéis de Máquinas e Equipamentos, Pagos à Pessoa Jurídica, Utilizados nas Atividades da Empresa A interessada informa que o Auditor-fiscal procedeu à glosa das despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, ao alegar que as atividades prestadas por estas empresas "estão exclusivamente relacionadas às atividades de reflorestamento".

Original

4.4.4. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo de combustíveis e lubrificantes de máquinas agrícolas, caminhões, automóveis, veículos utilitários e outros Defende que, para o desempenho da atividade (agroindustrial) da Manifestante, é imprescindível a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, o qual abrange a adequação e preparo do solo, o plantio de cana de açúcar, o cultivo e tratos culturais na cana de açúcar, o corte, carregamento e transporte, moenda, tratamento do caldo, cozimento, fermentação e destilaria.

Nesta esteira, entende serem devidos todos os créditos de combustíveis, lubrificantes, das peças de manutenção de máquinas e implementos agrícolas e veiculares:

Assim, como não considerar um insumo essencial o combustível empregado nos caminhões, carretas, tratores e carregadeiras que transportam a própria cana de açúcar (que á a matéria prima para a produção de álcool) da lavoura para a unidade industrial?

4.5. Da Indevida Glosa dos SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS A contribuinte entende que todos os serviços por ela contratados são passíveis de creditamento, inclusive aqueles na fase agrícola, uma vez que são essenciais na produção do álcool destinado à venda.

4.5.1. Alocação - Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo de serviços com manutenção da frota Argúi que os serviços de manutenção da frota na fase agrícola, são realizados em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país, gerando, portanto, direito a créditos a serem descontados das Contribuições ao PIS e a COFINS.

Dessa forma, evidenciado que o direito de crédito não fica restrito aos insumos utilizados na industrialização, que é a fase final da produção, mas ao longo de todo o processo produtivo, o que inclui os custos empregados na fase agrícolas, requer a reforma do r. despacho decisório para o fim de reconhecer o direito creditório da Manifestante com relação aos serviços utilizados como insumo, em especial, os serviços de manutenção da frota mecanizada.

4.6. Da Indevida Glosa das DESPESAS COM FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DA CANA DE AÇÚCAR DA ZONA RURAL PARA A INDÚSTRIA Sob sua ótica, as glosas de fretes decorrentes de operações de transporte da cana-de-açúcar do seu "estabelecimento" zona rural até estabelecimento industrial para processamento e produção do açúcar e álcool para venda, seriam indevidas, uma vez que a prestação de serviço de frete em elaboração é tributada pelas contribuições ao PIS e COFINS, e a mesma se revela como um custo necessário à sua atividade produtiva.

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

A ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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.

Original

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

O julgamento foi convertido em diligência por duas vezes, conforme Resoluções juntadas em fls. 743 e 828 dos autos. A autoridade fiscal cumpriu a segunda diligência e apresentou seu relatório fiscal em fls. 843, oportunidade em que afirmou que parte do crédito deve ser reconhecido.

Por fim, o contribuinte apresentou sua manifestação final em fls. 852, oportunidade em argumentou pela procedência dos créditos que remanesceram glosados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme a legislação, os precedentes, o Direito Tributário, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros Titulares, conforme Portaria de recondução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria de competência desta 3.ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

- Do Mérito;

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

Original

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º **779** no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

> "**É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004**, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003."
>
> "O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – **para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte."**

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, "Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de "Insumos Pandêmicos", tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

Original

"As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

"EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no Art. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do Art. 543-C do CPC/1973 (Arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: **(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**"

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

"(...).**Essencialidade** -considera-se 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;**Relevância** -considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)." (negritado pelo autor do presente artigo)

Original

> O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.
>
> Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.
>
> Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.
>
> **O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.**
>
> O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:
>
> "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.
>
> b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)"
>
> Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR."

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, nem o Recurso Voluntário e nem o acórdão recorrido trataram do conceito intermediário de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

- Do resultado da diligência;

Como relatado, o processo foi baixado por duas vezes em diligência e, na segunda vez, a autoridade de origem cumpriu as determinações deste conselho e apresentou o Relatório

Original

Fiscal de Diligência, juntado em fls. 843 dos autos, onde reconheceu quase que a totalidade do crédito de Pis e Cofins não-cumulativos pleiteado, conforme trecho conclusivo transcrito a seguir:

> 5. Na continuidade fizemos a análise dos itens contantes da Planilha 2 Insumos agricolas.xls referente os dados do 4º Trimestre de 2010, e CONSTATAMOS que apenas as despesas com Pedágio e Serviços de Consultoria/Assessoria não atende os critérios de essencialidade ou relevância para sua classificação como INSUMOS para fins de creditamento do Pis e Cofins, ou seja não são bens/serviços imprescindíveis ou relevantes e cuja subtração não implica na impossibilidade de realização do processo produtivo pela empresa, sendo portanto objeto de manutenção das GLOSAS:

Dt.lçto.	Nº NF	Nome Fornecedor	CNPJ	Descrição do Serviço	Valor Total	Cofins
10/2010	DIV	Datarede Tecnologia, Sistemas e Serviços Ltda	6181156000100	Pedágio	518.725,21	39.423,12
10/2010	646-M	M. Ferrero Agrícola -ME	5765444000131	Acompanhamento tecnico Projeto fertirri	51.543,17	3.917,28
10/2010	645-M	M. Ferrero Agrícola -ME	5765444000131	Acompanhamento tecnico Projeto fertirri	51.543,17	3.917,28
2010 Resultado					***621.811,55***	***47.257,68***
11/2010	650-M	M. Ferrero Agrícola -ME	5765444000131	Acompanhamento tecnico Projeto fertirri	51.543,17	3.917,28
11/2010	651-M	M. Ferrero Agrícola -ME	5765444000131	Acompanhamento tecnico Projeto fertirri	51.543,17	3.917,28
2010 Resultado					***103.086,34***	***7.834,56***
12/2010	659-M	M. Ferrero Agrícola -ME	5765444000131	Acompanhamento tecnico Projeto fertirri	51.543,17	3.917,28
12/2010	DIV	Datarede Tecnologia, Sistemas e Serviços Ltda	6181156000100	Pedágio	226.239,02	17.194,17
2010 Resultado					***277.782,19***	***21.111,45***
Total geral					***1.002.680,08***	***76.203,69***

Diante do exposto, ficou evidente que somente restou controverso nos autos os créditos sobre despesas com pedágio e serviços de consultoria/assessoria.

Ou seja, os créditos sobre bens/serviços e encargos de depreciação no setor agrícola e os fretes internos foram devidamente analisados pela autoridade de origem, a qual concordou com a possibilidade de aproveitamento de crédito sobre tais dispêndios.

Como informado nas peças recursais do contribuinte, trata-se de uma empresa agroindustrial que realiza a produção, beneficiamento, industrialização e comercialização de cana-de-açúcar e produção e comercialização de energia elétrica, de açúcar, de álcool, e de outros derivados e subprodutos da indústria sucralcooleira.

A recorrente realiza atividade rural na adequação e preparação do solo, plantio de cana-de-açúcar, cultivo e tratos culturais na cana-de-açúcar, corte e carregamento e transporte.

Os créditos reconhecidos em sede de diligência tratam de despesas relacionadas à produção de açúcar e álcool, despesas de movimentação de bens, resíduos e pessoas entre estabelecimentos ou de produtos dentro da indústria.

Sobre a depreciação glosada, trata-se de bens da atividade agrícola utilizados diretamente na produção de açúcar e álcool e o crédito pode ser aproveitado com base na depreciação.

Portanto, com base no Art. 3.º, incisos II e IX das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e com base no mencionado conceito intermediário de insumo, em regra geral, o crédito pode ser aproveitado sobre os dispêndios com serviços de transporte, fretes (seja na venda ou na compra), armazenagens e movimentações relacionadas ao cumprimento das atividades econômicas da empresa:

Original

> "Art. 3º
>
> Do valor apurado na forma do art. 2.º 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 oart. 2oda Lei no10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 daTipi;
>
> (...)
>
> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor."

E com relação aos bens do ativo imobilizado, o inciso VI, do Art. 3.º, da Lei 10.637/02, permite e ao mesmo tempo vincula expressamente o crédito sobre o ativo imobilizado com a produção:

> "Art. 3º
>
> Do valor apurado na forma do art. 2ºa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:(Regulamen
>
> (...)
>
> VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)"

Considerando que a glosa ocorreu de forma genérica e que a autoridade fiscal reanalisou as glosas sob as novas perspectivas do REsp 1.221.170 / STJ e confirmou a possibilidade de aproveitamento de crédito, tais créditos devem ser reconhecidos.

A partir desse momento, será julgado de forma separada somente as glosas que restaram controversas após o resultado de diligência: pedágio e serviços de consultoria/assessoria.

- Despesas com pedágio, serviços de consultoria e assessoria;

As despesas com pedágio, consultoria e assessoria são despesas ordinárias que são comuns à toda e qualquer empresa e, por esta razão, não devem gerar crédito.

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais são comuns à toda e qualquer atividade econômica e, portanto, não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa.

Original

Conforme exposto no livro "Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos[1]", ainda que o presente caso não trate de aquisições de "insumos pandêmicos", ficou evidente que os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

> "Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.
>
> Esta diferenciação, sobre o que é realmente um insumo que possui relação com a singularidade da atividade econômica da empresa e o que é um dispêndio relacionado às atividades administrativas possui muitos precedentes no CARF e, de certa forma, é uma razão que é utilizada até hoje para separar os insumos que realmente possam ser enquadrados no conceito médio, daqueles dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa.
>
> Para exemplificar, podemos citar o mesmo Acórdão n.º 9303008.257 da CSRF da 3.ª Turma do CARF, nos seguintes trechos selecionados e reproduzidos a seguir:
>
> "PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta à atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS."
>
> Nas Turmas ordinárias podemos citar o Acórdão n.º 3201-004.298, relatado pelo nobre colega e ex-conselheiro, Marcelo Giovani Vieira, que, ao votar por negar o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com "*call center*", fez os seguintes apontamentos:
>
> "Exemplificativamente, **nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços**, no que se refere ao inciso II do Art. 3.º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito."
>
> O conceito de essencialidade e relevância é um conceito complexo que pode ser aplicado por meio de um entendimento macro da decisão do STJ e dos precedentes do CARF. A decisão do STJ explica, por exemplo, que o dispêndio acidental não é o dispêndio essencial. Parece óbvio e realmente possui uma lógica simples, mas dada a complexidade da questão como um todo, o tema ganha relevância, na medida em que é preciso entender as nuances do aproveitamento de crédito das contribuições dentro desse conceito médio.
>
> Por dispêndio acidental, entende-se que é um dispêndio que não possui relação com a singularidade da atividade da empresa, pois é um dispêndio não essencial e oblíquo à atividade econômica da empresa.
>
> Os dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa, para exemplificar, em geral são aqueles dispêndios com publicidade, telefonia, internet, mão

[1] Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021. 1.ª Edição. "Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos".

Original

> de obra, limpeza do escritório, despesas comercias, comissões de vendas e taxas municipais.
>
> As empresas que apuram o IRPJ no lucro real, em sua maioria, são empresas de tamanho médio ou grande (conforme parâmetros das juntas comerciais, Sebrae e Receita Federal) e irão, muito provavelmente, possuir um ou mais escritórios, locais que abrigam os funcionários que colaboram para a administração e gestão geral da empresa."

Permitir o aproveitamento de crédito sobre as despesas com pedágio, em tese, iria alargar o conceito de insumos, pois se a despesa com pedágio poderia gerar crédito, as demais despesas ordinárias todas também poderiam gerar, situação hipotética aqui imaginada para demonstrar que tal lógica não se enquadra no conceito intermediário de insumo.

Caberia ao contribuinte comprovar que não se trata de um dispêndio ordinário ligado à atividade administrativa ou comercial e, com isso, comprovar a singular relação dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Portanto, tais glosas devem ser mantidas.

- Conclusão.

Diante do exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas nos mesmos moldes do relatório fiscal de diligência de fls. 843.

É o voto.

(*assinatura digital*)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Original