



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.901847/2012-70
ACÓRDÃO	3202-004.010 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA DE ACUCAR SANTA TEREZINHA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS DESONERADOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

PIS. INSUMO. TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREAS PRODUTIVAS. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE. IN/RFB 2121/2022.

Nos termos do art. 176, §1º, inciso XXI da Instrução Normativa SRF nº 2121/2022, "Consideram-se insumos, inclusive", os "dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços."

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas com os créditos sobre: (i) dispêndios com veículos empregados no transporte de mão de obra e (ii) as despesas com transporte de bagaço de cana, desde que observada a Súmula CARF nº 188. Por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer que as receitas financeiras devem ser incluídas nas receitas sujeitas à incidência não cumulativa (numerador) e na receita bruta total (denominador), para efeito do rateio proporcional dos créditos. Vencida a Conselheira Jucileia de Souza Lima (Relatora), que negava provimento ao recurso na matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento referente a créditos de PIS não cumulativo vinculados a mercado externo relativos ao 4º trimestre de 2011, no valor de R\$ 2.403.106,96.

A DRF de origem, por meio de Despacho Decisório, reconheceu o direito creditório em parte, no valor de R\$ 103.629,49, homologando a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido (e-fl. 221).

Fundamentalmente, diante dos documentos apresentados no procedimento fiscal, constataram-se supostas irregularidades que repercutiram no percentual de rateio dos créditos

(critérios e receitas a serem considerados), e muitas outras nos valores que haviam sido considerados pela contribuinte na apuração dos créditos relativos a:

- bens e serviços utilizados como insumos,
- fretes entre estabelecimento da contribuinte e estabelecimentos depositários para fins de formação de lotes de exportação,
- fretes que não tiveram seu tipo de operação indicado pela fiscalizada,
- bens sobre o ativo imobilizado (sobre encargos de depreciação ou com base no valor de aquisição/construção) • créditos presumidos calculados sobre insumos de origem vegetal.

Consta dos autos petição da contribuinte formalizada em 29/09/2017, e retificada em 23/11/2017, em que ela desiste da discussão acerca de débito indicado em Dcomp controlada nos presentes autos, cujo montante corresponde ao crédito de PIS/Cofins por ela utilizado apurado a partir de aquisições de bens sujeitos ao REIDI e RECAP (e-fls. 733; 771/772).

A DRF de origem considerou então definitiva a discussão sobre o valor de R\$ 52.678,37 que decorreria de créditos de PIS/Cofins do período em tela apurado sobre aquisições de “bens do ativo imobilizado com benefícios do REIDI/RECAP”, excluindo dos presentes autos o débito de IRPJ de montante equivalente, e cadastrando-o para cobrança junto ao PERT (e-fls. 776/794).

Entretanto, considerando que a fiscalização tinha se utilizado do conceito restritivo de insumo contido nas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, o julgador de piso converteu o feito em diligência fiscal através da Resolução nº 14-5378, para que as respectivas glosas fossem reanalisadas conforme o que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.221.170/PR.

Em cumprimento à diligência fiscal designada, a autoridade fiscal jurisdicionante proferiu o Parecer de e-fls. 732/785, reconhecendo a reversão de parte das glosas de bens e serviços utilizados como insumos originalmente efetuadas, especificamente as relativas a:

- bens utilizados como insumo – fases agrícola e industrial (combustíveis, manutenção de implementos e máquinas agrícolas; manutenção de veículos, implementos e máquinas agrícolas, peças agrícolas, peças caminhões de carga, pneus de carga e agrícolas, EPI);
- fretes nas aquisições de insumos;
- uso e consumo – fase agrícola e industrial (combustíveis, EPI, manutenção da frota agrícola, peças agrícolas, peças para veículos, pneus agrícolas);

- serviços utilizados como insumo (implementos agrícolas, manutenção da frota agrícola, cultivo e preparo do solo, peças agrícolas, serviços em caminhões de carga, pneus, pulverização).

Tais reversões importam crédito adicional total de R\$ 898.115,24 relativamente ao PIS – mercado externo do 4º trimestre/2011.

Em nova apreciação aos autos, esta 34ª Turma da DRJ08 decidiu converter o julgamento em diligência nos termos sintetizados na conclusão da Resolução nº 108-001.456, de 25/11/2021 (e-fls. 1.333/1.343):

Conclusão

Por essas razões, a fim de assegurar o exercício do direito a ampla defesa e garantir a instância de julgamento, voto pela conversão do julgamento em diligência para que o auditor-fiscal:

- manifeste-se sobre a ocorrência de homologação tácita das compensações objeto dos presentes autos;
- aperfeiçoe o Parecer de diligência elaborado, explicitando as razões de manutenção de glosas de créditos decorrentes de sua reanálise a partir do novo conceito normativo vinculante à RFB sobre o conceito de insumos, ligado à essencialidade e relevância do dispêndio considerando-se o processo produtivo da contribuinte e as imposições legais a ele aplicáveis;
- verifique eventuais inconsistências na planilha de e-fl. [...] em relação às rubricas cujas células não constam preenchidas, mas há valores para elas indicados no TVF;
- reexamine as glosas dos créditos decorrentes dos ativos imobilizados constantes do Termo de Verificação Fiscal, à luz do conceito de insumo estabelecido no REsp nº 1.221.170/PR, bem como das disposições Nota nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17/12/2018;
- inclua nos cálculos do direito creditório remanescente a desistência da interessada do litígio da parcela dos créditos apurados sobre aquisições de “bens do ativo imobilizado com benefícios do REIDI/RECAP”, no valor de no valor de R\$ 52.678,37 (Despacho de e-fls 776/794);
- caso entenda necessário, intime a interessada à apresentação de outros documentos que julgar pertinentes para a verificação da possibilidade de creditamento sobre as aquisições de bens e serviços ou sobre ativo imobilizado;

- encerrada a diligência, deve ser elaborada Informação Fiscal conclusiva, devidamente fundamentada, demonstrando as implicações das análises efetuadas sobre o crédito a que tenha direito a contribuinte, anexando-se aos autos as planilhas eletrônicas que subsidiaram a reanálise dos créditos.

A interessada deverá ser cientificada do resultado da diligência, sendo-lhe facultado aditar sua manifestação, no prazo de trinta dias, conforme parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

Em cumprimento, a autoridade fiscal jurisdicionante proferiu o Parecer nº 225/2023 de e-fls. 1.345/1.532 para os processos nº 10950.901848/2012-14, 10950.901849/2012-69 e 10950.901847/2012-70, no qual, em síntese:

- reconhece a ocorrência da homologação tácita de todas as compensações vinculadas ao PER do processo administrativo nº 10950.901848/2012-14 e de parte das compensações vinculadas aos PER dos processos administrativos nº 10950.901849/2012-69 e 10950.901847/2012-70;

- na reanálise das glosas de bens e serviços utilizados como insumos solicitada, constatou divergências nos valores que constavam textualmente glosados, mas que não constaram das planilhas de glosas, e, assim, foram mantidos como não glosados na diligência, independentemente se a glosa deveria ser mantida ou revertida. Foram mantidas glosas que haviam sido feitas no TVF pela constatação da duplicidade dos créditos;

- reverte parcialmente as glosas de créditos relativos a bens utilizados como insumos da fase agrícola e industrial, restando mantidas apenas as referentes a aquisições de: produtos sujeitos à alíquota zero, de pneus utilizados em veículos de passeio / transporte de pessoas; inspeção e recarga de extintores; tintas utilizadas em edificações onde o produto pronto é armazenado. Também se manteve o desconto do IPI recuperável da base de cálculo dos créditos revertida;

- reverte parcialmente as glosas de créditos relativos a fretes, mantendo apenas as referentes a transporte de bagaço de cana aplicado como combustível nas caldeiras e ao transporte de funcionários;

- reverte parcialmente as glosas de créditos relativos a uso e consumo da fase agrícola e industrial, mantendo-se apenas as referentes a aquisições de combustíveis aplicados em veículos leves, de peças de manutenção de veículos de passeio; material de expediente e de tintas utilizadas em edificações onde o produto pronto é armazenado;

- reverte parcialmente as glosas de créditos relativos a serviços utilizados como insumos da fase agrícola e industrial, restando mantidas apenas as relativas a recarga de extintores, inspeção em CO2, sinalização, confecção de placas, adesivos e mangueiras, testes hidrostáticos, serviços realizados em pneus de passeio; transporte de funcionários;
- restaram mantidas as glosas de créditos sobre armazenagem e frete em operação de venda;
- reverte parcialmente as glosas de créditos sobre o ativo imobilizado, mantendo-se as relativas às: aquisições sob os regimes REIDI e RECAP; salão de festas; residências e respectivas infraestrutura construídos para utilização dos funcionários que trabalham na área agrícola da empresa; bens e veículos empregados na área administrativa; veículos leves; veículos e equipamentos e bens do terminal logístico; bens utilizados na medicina e segurança do trabalho; veículos e respectivas peças de manutenção utilizados para o transporte de funcionários na área rural; bens e veículos usados; bens empregados em outras áreas diversas da produção; bens de lavadeira e almoxarifado; amalgamador; outras máquinas e equipamentos não utilizados no processo produtivo; bens adquiridos antes de 01/05/2004. Restaram também mantidos valores não comprovados decorrentes de divergência entre Dacon e auditoria e créditos glosados por duplicidade;
- calcula os valores do litígio remanescente em relação à desistência da interessada do litígio das parcelas dos créditos apurados sobre aquisições de “bens do ativo imobilizado com benefícios do REIDI/RECAP”, nos processos nº 10950.901848/2012-14 e 10950.901847/2012-70.

Tais reversões importariam direito creditório adicional a ser reconhecido relativamente ao PIS –mercado externo do 4º trimestre/2011 no valor de R\$ 1.646.167,43 (R\$ 1.749.796,92 apurado em diligência - R\$ 103.629,49 já reconhecidos no procedimento fiscal).

Cientificada desse Parecer em 07/07/2023 (e-fl. 1.535), a contribuinte não apresentou novas razões de defesa no prazo que lhe foi conferido (08/08/2023).

Os autos prosseguiram para julgamento na DRJ08 pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 08, a qual decidiu por reconhecer parte do direito creditório, entretanto, não havia saldo passível de utilização em compensação ou para ser deferido em sede de ressarcimento, em razão do seu aproveitamento em compensações homologadas tacitamente, devidamente formalizada através do acórdão 11-64.544, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

DESISTÊNCIA DO LITÍGIO. REIDI. RECAP.

Formalizada desistência a respeito do litígio sobre os créditos apuráveis sobre bens do imobilizado adquiridos nos regimes do REIDI e RECAP, consolida-se administrativamente a questão nos autos, devendo ser mantido o indeferimento dos respectivos créditos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente contestadas, consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa

COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO DO DIREITO.

Contra o reconhecimento do direito creditório subjacente à declaração de compensação corre o prazo decadencial de cinco anos contado da data do pagamento.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido.

APURAÇÃO CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL.

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas do mercado externo, do mercado interno tributadas e do mercado interno não tributadas devem ser excluídas as receitas que não se caracterizem como receita bruta sujeita à incidência das contribuições

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO DEFINIDO EM JULGAMENTO DO STJ VINCULANTE NO ÂMBITO DA RFB. REVERSÃO DE GLOSAS.

Constatado em procedimento de diligência que parte das glosas dos créditos efetuadas não mais procede à luz de atual contexto normativo vinculante no âmbito da RFB sobre o conceito de insumos aplicável ao

regime não cumulativo das contribuições para o PIS/Cofins, procede-se à revisão das glosas.

CRÉDITOS. INSUMOS. TRANSPORTE DE EMPREGADOS. VEÍCULOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas referentes a transporte de empregados e com os veículos nele aplicados não dão direito a desconto de créditos na apuração do Pis/Cofins devido segundo a modalidade não cumulativa.

CRÉDITOS. INSUMOS. FRETES. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS.

Nos termos da legislação do regime da não cumulatividade das contribuições, não se permite o direito de crédito sobre aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive sobre os respectivos custos do frete.

CRÉDITOS. INSUMOS. FRETES INTERNOS.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, consideram-se insumos serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

CRÉDITOS. DISPÊNDIOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO.

Excetuada eventual imposição legal, o conceito de insumo não abrange dispêndios relativos a fases posteriores ao processo produtivo.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO OU CALCULADOS SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Nos termos da legislação que rege a apuração não cumulativa das contribuições, é possível aproveitamento de créditos sobre os encargos de depreciação de 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, e sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa. Opcionalmente, e de forma irretroatável, os contribuintes podem calcular o referido crédito sobre o valor de aquisição dos bens especificados na legislação em prazos de 12, 24 ou 48 meses. Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pela homologação integral do crédito.

É o que havia a ser relatado.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a análise do mérito.

I- DO MÉRITO

1.1- Da exclusão das receitas financeiras para cálculo dos percentuais de rateio proporcional

Registra o julgador de piso que a defesa da contribuinte limita-se a contestar a exclusão das receitas financeiras do valor das receitas que devem ser consideradas para o cálculo dos percentuais de rateio dos supostos direitos de crédito de contribuições vinculados aos mercados externo e interno. Não foram por ela questionados os critérios de rateio para apropriação dos créditos estabelecidos pela fiscalização no item 3 do TVF, os ajustes efetuados nas receitas, e os valores das rubricas apontadas pela auditoria fiscal na análise das receitas integrantes do cálculo ou o resultado desse cálculo (valores constantes dos quadros dos itens 3 a 6 do TVF). Dessa forma, consolidam-se administrativamente essas questões, operando-se em relação a elas a preclusão processual.

Sendo assim, a discussão neste tópico restringe-se à exclusão das receitas financeiras para o cálculo dos percentuais de rateio proporcional (i) dos juros recebidos pelo atraso de pagamento de clientes; e (ii) as variações cambiais ativas das vendas de exportação.

A contribuinte não discorda da natureza de receitas financeiras. Entretanto, defende que as receitas financeiras auferidas no mercado interno (notadamente as relativas aos juros de mora) não poderiam ser excluídas do cálculo do rateio, pois seriam acessórias às receitas de venda.

O conceito de receita bruta a que alude o inciso II do § 8º art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, está devidamente definido no art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ou seja, a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações por conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Por outro lado, os § 3º, dos arts. 1º das mencionadas Leis, estabelecem que não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas relacionadas nos respectivos incisos dentre as quais, as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero (inciso I, §3, art. 1º das referidas leis).

Daí, considerando-se que as receitas financeiras por se submeteram à alíquota zero nos termos da previsão contida no Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005, entendo que, de fato, tais receitas não podem integrar o montante da base de cálculo a ser oferecido mensalmente à incidência e recolhimento das aludidas contribuições no regime da não-cumulatividade.

Sendo assim, os valores correspondentes às referidas receitas não compõem nem o montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total, auferida em cada mês, para não distorcer o percentual para o método de rateio proporcional, porque, de fato, sobre referidas receitas não há incidência e recolhimento, efetivo, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Por sua vez, no que se refere ao cálculo do percentual de rateio dos créditos no mercado interno relacionados às receitas de vendas tributadas e aquelas efetuadas sob alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência, a exclusão das receitas financeiras é decorrência da própria leitura do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Assim, as receitas financeiras não integram o montante das receitas tratado no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 e não podem ser incluídas no cálculo do percentual para rateio dos créditos de custos, encargos e despesas comuns às receitas do mercado interno tributadas/não tributadas.

Dessa forma, demonstra-se correta a exclusão das receitas financeiras auferidas pela interessada do cálculo do rateio dos créditos no mercado interno (vendas tributadas x não tributadas), tal como procedeu a autoridade fiscal.

1.2- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Illegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo." Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de

subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

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

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

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

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente das glosas.

1.2.1- DAS GLOSAS

Neste tópico, passo a demonstrar as glosas efetivamente mantidas após as diligências designadas e mantidas no acórdão recorrido e que, por consequência, são objeto de insurgência da recorrente.

Dos BENS utilizados como insumo

Dos **bens utilizados como insumos** indicadas no Dacon (item 8.2 do TVF), essas contas são classificadas pela interessada da seguinte forma:

- 1) Aquisição de Insumos Tributados (MP/MI/ME) Valor Contábil;
- 2) Fretes das aquisições de Insumos (Pagos pela empresa) FOB e Fretes das aquisições de Insumos - ARQUIVO SERVIÇOS;
- 3) Uso e Consumo. que são MP ME e MI e Insumos e Uso e Consumos - que são MP ME e MI e Insumos. Q.

1) Aquisição de Insumos Tributados (MP/MI/ME) Valor Contábil

Na análise do primeiro grupo (Aquisição de Insumos Tributados (MP/MI/ME) Valor Contábil), restaram glosados os créditos relativos aos bens utilizados na fase agrícola, tais como os

registrados nas rubricas abrasivos, adubo, combustíveis, óleos lubrificantes, material de manutenção, peças, pneus, e vulcanização.

Quanto aos créditos relativos aos bens utilizados na fase industrial, os referidos créditos integram rubricas tais como abrasivos, embalagem, EPI, gases, laboratório, manutenção, peças, óleos e lubrificantes, material secundário, tintas.

2) **Fretes das aquisições de Insumos** (Pagos pela empresa) FOB e Fretes das aquisições de Insumos - ARQUIVO SERVIÇOS;

Analisando-se as rubricas relativas aos fretes pagos na aquisição de bens vinculados a **fase agrícola** do processo produtivo da empresa (adubos, fertilizantes, calcário, etc.), em síntese, concluiu a fiscalização pela glosa dos respectivos créditos, tendo em vista se tratar de produtos cujos dispêndios referem-se ao ativo imobilizado da empresa, e que, por outro lado, não se caracterizavam como insumos, nos termos acima citados.

No tocante aos fretes pagos na aquisição de bens vinculados a **fase industrial**, foram objeto de glosa os valores declarados pela contribuinte em relação aos bens que não entram em contato direto com o produto (ou não fazem parte de equipamento que entra em contato direto).

Sendo que em sede de diligência fiscal, foram integralmente **revertidas as glosas** dos seguintes fretes:

5.6.1.1 Transporte de insumos utilizados na formação da lavoura da cana-de-açúcar (aqui incluídos produtos sujeitos à alíquota zero, como adubos, fertilizantes e corretivos de solo)

5.6.1.2 Transporte de cana entre as unidades da pessoa jurídica (exceto bagaço de cana aplicado como combustível nas caldeiras)

5.6.1.3 Transporte de bens do almoxarifado (verificado que se tratavam de bens empresados na manutenção e reposição do ativo imobilizado)

5.6.1.4 Transporte de Diesel utilizado no transporte da cana-de-açúcar

5.6.1.6 Enxofre – glosas aplicadas mas não justificadas no TVF

5.6.2 Fretes na aquisição de insumos na fase industrial (Tópico 8.2.3.2 do TVF)

Restaram **mantidas as glosas** de créditos sobre fretes relativos a:

5.6.1.2 Transporte de cana entre as unidades da pessoa jurídica (quanto aos valores de bagaço de cana aplicado como combustível nas caldeiras)

5.6.1.4 Transporte de Diesel utilizado no transporte da cana-de-açúcar

5.6.1.5 Transporte de Funcionários

3) **Uso e Consumo.** que são MP ME e MI e Insumos e Uso e Consumos - que são MP ME e MI e Insumos. Q.

Quanto ao terceiro grupo de contas relativas aos créditos relativos aos bens utilizados como insumos, Uso e Consumo - que são MP ME e MI e Insumos e Uso e Consumos - que são MP ME e MI e Insumos - Q, foram objeto de glosa todos os créditos relativos a bens vinculados a fase agrícola da atividade econômica da contribuinte, como, por exemplo, combustíveis, EPI, manutenção, peças e pneus

Restaram parcialmente glosados os créditos relativos aos bens utilizados na fase **industrial** (abrasivos, óleos e lubrificantes, embalagem, EPI, gases, laboratório, manutenção, peças, material secundário, tintas) em vista da análise da autoridade fiscal sobre as informações prestadas pela contribuinte quanto ao fato de o bem entrar ou não em contato direto com o produto.

Dos Resultados da Diligência

Na análise das glosas de bens ou serviços utilizados como insumos das fases **agrícola e industrial**, inclusive fretes e bens de “uso e consumo”, **restaram revertidas**, em razão de a análise identificar que se tratava de insumos (ou insumo do insumo) do processo produtivo da contribuinte, as glosas de créditos relativas às aquisições e serviços de bens englobados nas seguintes rubricas do TVF que subsidiou o Despacho Decisório:

5.1.1 Tópico 8.2.1.3 do TVF – Combustíveis

5.1.2 Tópico 8.2.1.1.5 – Manutenção de implementos e máquinas agrícolas

5.1.3 Tópico 8.2.1.1.6 – Manutenção de Veículos, Implementos e Máquinas Agrícolas

5.1.4 Tópico 8.2.1.1.8 – Peças agrícolas

5.1.5 Tópico 8.2.1.1.9. Peças Caminhões/Carga e Peças Veic. Passeio (parcela de veículos de passeio não teve glosa apesar de citado)

5.1.6 Tópico 8.2.1.1.10 Pneus (de carga e agrícolas, mantidas as de passeio)

5.2.1 Tópico 8.2.1.2.3. EPI

5.2.2 Tópico 8.2.1.2.9. Peças Agrícolas

5.7.1 Tópico 8.2.4.1.1. Combustíveis (exceto os empregados no transporte de pessoas)

5.7.2 Tópico 8.2.4.1.2. EPI

5.7.3 Tópico 8.2.4.1.4. Manutenção de frota agrícola

5.7.4 Tópico 8.2.4.1.5. Manutenção da Frota Agrícola

5.7.5 Tópico 8.2.4.1.6. Peças Agrícolas

5.7.6 Tópico 8.2.4.1.7. Peças para veículos (exceto as empregadas em veículos de passeio, por serem despesas destinadas a viabilizar a mão de obra empregada)

5.7.7 Tópico 8.2.4.1.8. Pneus agrícolas

5.8.1 Tópico 8.2.4.2.4. EPI

5.9.1 Tópico 8.3.1.2. Implementos agrícolas

5.9.2 Tópico 8.3.1.3. Manutenção da frota agrícola

5.9.3 Tópico 8.3.1.4. Cultivo e preparo do solo

5.9.4 Tópico 8.3.1.5. Peças agrícolas

5.9.5 Tópico 8.3.1.6. Serviços em caminhões de carga

5.9.6 Tópico 8.3.1.7. Pneus (exceto os prestados em pneus de passeio)

5.9.7 Tópico 8.3.1.8. Serviços de Pulverização

Restaram expressamente mantidas:

5.1.6 Tópico 8.2.1.1.10 Pneus (de passeio)

5.7.1 Tópico 8.2.4.1.1. Combustíveis (combustíveis / Q / Lavoura” e “Combustíveis / Q / Mecanizado”, por se tratar de combustível utilizado em veículos leves)

5.7.6 Tópico 8.2.4.1.7. Peças para veículos (exceto as empregadas em veículos de passeio, por serem despesas destinadas a viabilizar a mão de obra empregada)

5.9.6 Tópico 8.3.1.7. Pneus (exceto os prestados em pneus de passeio)

5.7.2.5 Material de expediente (tópico 8.2.4.2.5 do TVF)

Tópico 8.2.1.2.3 do TVF – EPI (inspeção e recarga de extintores)

Tópico 8.2.1.2.11 do TVF – Tintas

5.8.1.9 Transporte de funcionários (Tópico 8.3.1.9 do TVF)

5.8.2.5 Transbordo e armazenagem de álcool (registro em duplicidade) – tópico 8.3.2.5 do TVF

Dos SERVIÇOS utilizados como insumo

No item 8.3 a auditoria passa a analisar as contas que compuseram a rubrica dos créditos relativos aos "serviços utilizados como insumos" informados pela contribuinte no Dacon. Restaram glosados os valores relativos aos serviços vinculados à **fase agrícola** da atividade desempenhada pela contribuinte, como, por exemplo, os registrados como EPI, manutenção,

mecanização, peças, serviços pulverização, transporte de funcionários rurais para o corte de cana-de-açúcar, vulcanização, uma vez que não foram aplicados ou consumidos, de fato, na fase industrial do processo produtivo, reprisando-se o entendimento previamente explicitado.

Quanto aos créditos relativos aos bens utilizados na **fase industrial**, restaram glosados todos os dispêndios em relação aos quais a interessada respondeu negativamente ao questionamento fiscal sobre o fato de o bem entrar ou não em contato direto com o produto (ou fazer parte de equipamento que entra em contato direto), com fundamento no entendimento de que assim não se caracterizariam como insumos, nos mesmos termos do que se explicitou na análise dos "bens utilizados como insumos". Ainda, constatou-se que algumas rubricas se referiam a transporte, transbordo, carregamento ou transferência de produtos utilizados na fase agrícola da atividade da contribuinte. Outras rubricas de fato não se confirmaram como insumos, tais como análises (de solo, água. etc), consultoria, assistência técnica e monitoramento ligados à energia elétrica.

Não houve reversão de glosas relativas a serviços utilizados como insumos – fase industrial.

Não houve manifestação expressa sobre as demais rubricas constantes do TVF, que restaram tacitamente mantidas.

Consigna-se ainda glosas que não foram revertidas nem mantidas por não terem efetivamente constado da planilha de glosas original:

5.2.2 Tópico 8.2.1.1.1 do TVF – Abrasivos 5.2.3

Tópico 8.2.1.1.2 do TVF – Adubos

5.2.5 Tópico 8.2.1.1.4 do TVF – Oxigênio

5.2.6 Tópico 8.2.1.1.5 do TVF – Manutenção de implementos, máquinas e equipamentos da fase agrícola (créditos “Q”, macro “Mecanizado”, subtipos “Manutenção” e “Mat.Fixação”)

5.2.7 Tópico 8.2.1.1.6 do TVF – Manutenção de frota (créditos “Q”, macro “Mecanizado”)

5.2.8 Tópico 8.2.1.1.7 do TVF – Peças (créditos “Q”, macro “Mecanizado”)

5.2.10 Tópico 8.2.1.1.9 do TVF – Peças caminhões e veículos de passeio (créditos “Q”, macro “Mecanizado” veículos de passeio)

5.3.7 Tópico 8.2.1.2.7 do TVF – Manutenção de Frota

5.3.8 Tópico 8.2.1.2.8 do TVF – Óleos e lubrificantes 5.4 Bens Utilizados como Insumo – Tributados – Não compõe o processo produtivo

Ao final, a auditoria calculou o crédito resultante de suas análises, aplicando o percentual de rateio adotado no TVF original.

Concluiu, no que interessa ao pedido dos autos:

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, em função da reanálise das glosas de créditos efetuadas pela fiscalização, decorrentes de bens e serviços que não foram considerados insumos no TVF [...], referentes à Cofins do 4º trimestre de 2011, propomos:

A) Acrescentar, aos créditos reconhecidos pela fiscalização no TVF, os seguintes montantes de crédito vinculado à Receita de Exportação:

1. Outubro: R\$ 324.885,99;
2. Novembro: R\$ 304.142,53;
3. Dezembro: R\$ 269.086,72.

Manteve-se ainda a exclusão do IPI recuperável da base de cálculo revertida dos créditos (item 5.5 do Parecer).

Os valores trimestrais revertidos das bases de cálculo das glosas relativas a créditos de bens e serviços utilizados como insumos pela auditoria foram os seguintes:

BC créditos insumos	Glosado	Revertido	Mantido	Item Parecer
bens - fase agricola	53.771.177,33	52.800.174,53	971.002,80	5.2.13
bens - fase industrial	7.356.304,88	7.356.304,88	-	5.3.12
fretes	10.696.521,22	10.392.375,81	304.145,41	5.6.3
uso e consumo	3.430.861,98	3.203.710,84	227.151,14	5.7.3
serviços (agric e indl)	13.402.337,51	9.154.027,03	4.248.310,48	5.8.3
Total	88.657.202,92	82.906.593,09	5.750.609,83	

Cientificada desse resultado da diligência, a interessada não se manifestou no prazo que lhe foi concedido (08/08/2023). A petição por ela juntada aos autos em 30/04/2024 apenas reitera as alegações acerca do novo conceito de insumos que decorreu do julgamento do STJ e nada contesta especificamente sobre as conclusões do último Parecer de diligência.

Das glosas mantidas no acórdão recorrido pós diligência:

(i) Da glosa referente com pneus utilizados em veículos de passeio / peças de manutenção de veículos de passeio / combustíveis aplicados em veículos leves / serviços realizados em pneus de passeio

No entendimento da fiscalização, a manutenção das glosas com pneus utilizados em veículos de passeio / peças de manutenção de veículos de passeio / combustíveis aplicados em veículos leves / serviços realizados em pneus de passeio deve-se ao fato de serem materiais e peças para reposição estranhos ao processo produtivo da recorrente.

Por sua vez, a recorrente afirma trata-se de materiais, itens e serviços utilizados na manutenção e funcionamento de veículos necessários ao acompanhamento da produção, transporte de materiais e insumos para áreas isoladas da produção/indústria.

Entretanto, no entender desta Relatora, acertada está a decisão do julgador de piso, pois reitero que é preciso considerar que o decidido pelo STJ, de que são insumos, bens e serviços que compõem o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviço a terceiros, nunca houve a validação de todas e quaisquer despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial.

Sendo que, despesas com aquisição de pneus utilizados em veículos de passeio / peças de manutenção de veículos de passeio / combustíveis aplicados em veículos leves / serviços realizados em pneus de passeio não são dispêndios inseparáveis do processo produtivo, em outros termos, não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, por isso, mantenho as glosas.

(ii) Transporte de pessoas/funcionários

O julgador de piso manteve a glosa de créditos de PIS e Cofins sobre despesas incorridas com serviços de transporte de funcionários, sob o argumento de que tais dispêndios não se enquadrariam no conceito de insumo.

Neste ponto, esclarece a recorrente que os veículos utilizados no transporte de funcionários do setor industrial, para atividades de apoio e transporte de peças de manutenção industrial (almoxarifado), suporte técnico e gerência de processos, demandam cuidados. Ademais, tais veículos também seriam utilizados no apoio do setor logístico para transporte de pessoal, e os demais bens são empregados na fase agrícola para combater possíveis focos de incêndios em lavouras, e transportar vinhaça (resíduo orgânico utilizado para fertirrigação e melhoria na produtividade da cana).

Entretanto, em observância ao parágrafo 1º do inciso XXII, do art. 176 da Instrução Normativa 2121/2022, com redação dada pela Instrução Normativa RFB Nº 2264 DE 30/04/2025, tal glosa merece ser revertida, a saber:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada

pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;

XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços; (Revogado pela Instrução Normativa RFB Nº 2152 DE 14/07/2023):

XV - frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros; (Revogado pela Instrução Normativa RFB Nº 2152 DE 14/07/2023):

XVIII - frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência; (Revogado pela Instrução Normativa RFB Nº 2152 DE 14/07/2023):

XIX - frete e seguro relacionado à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de que trata o inciso I do caput do art. 179 quando a receita de venda de tais bens forem beneficiadas com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte fornecido para a mão de obra; (Redação do inciso dada pela Instrução Normativa RFB Nº 2264 DE 30/04/2025).

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra; (Redação do inciso dada pela Instrução Normativa RFB Nº 2264 DE 30/04/2025).

XXII - dispêndios com veículos empregados no transporte de mão de obra; (Inciso acrescentado pela Instrução Normativa RFB Nº 2264 DE 30/04/2025).

Por isso, revento das glosas com despesas de transporte de pessoas/funcionários.

(iii) Itens classificados como EPI

A recorrente classifica itens de inspeção e recarga de extintores / inspeção em CO2 / sinalização / confecção de placas / adesivos e mangueiras / adesivos e mangueiras / materiais de expediente / testes hidrostáticos como EPI.

Este tópico recursal, no meu entender, não merece reforma, pois tratam-se de despesas gerais e utilizadas em várias áreas da empresa, não guardando qualquer singularidade com o processo produtivo da recorrente, sendo assim, mantenho as glosas.

(iv) Despesas com armazenagem e frete em operação de venda

Considerando a necessidade do correto armazenamento do produto final, em especial considerando as condições físico-químicas que o torna volátil, necessário o acondicionamento em ambiente devidamente controlado, sendo necessário que se utilizem tintas específicas de modo a controlar a umidade do ambiente, bem como o transporte/acondicionamento nas corretas condicionantes, evitando o conseqüente perdimento de toda a produção.

Em análise às rubricas que compuseram os dispêndios com fretes em tela, foram acatados integralmente os valores relativos a "Frete na Operação de Venda". Glosaram-se, no entanto, as demais rubricas, abaixo especificadas (e-fls. 1920):

Mês	Outubro/11	Novembro/11	Dezembro/11
Total pleiteado	R\$ 7.950.235,29	R\$ 8.673.692,43	5.178.397,20
GLOSA 1 - Remessa para Depósito	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
GLOSA 2 - Remessa para Matriz - transbordo ferroviário	R\$ 724.972,75	R\$ 665.199,55	R\$ 387.721,63
GLOSA 3 - Remessa para o Porto - formação de Lote	R\$ 7.114.287,89	R\$ 7.940.986,95	R\$ 4.305.131,93
GLOSA 4 - Transbordo Ferroviário	R\$ 34.112,62	R\$ 4.875,07	R\$ 0,00
GLOSA 5 - Não Especificado	R\$ 76.862,03	R\$ 57.528,31	R\$ 485.543,64
Total Acatado	R\$ 0,00	R\$ 5.102,55	R\$ 0,00

Informou a recorrente que tais operações consistiam simples remessa de produtos entre estabelecimentos em momento anterior à operação de venda, constituindo meras despesas operacionais, não passíveis de apuração de créditos nos termos da legislação e do entendimento administrativo explicitado em Soluções de Divergência.

Entretanto, foram também objeto de glosa os valores cujos fretes não tiveram a respectiva operação indicada pela contribuinte ("Não Especificado"), inviabilizando a análise da auditoria. Destacou-se, contudo, que nesse quesito identificaram-se valores pagos a empresa "CPA Armazens Gerais", que, no contexto analisado não se caracterizavam como despesas de armazenagem, mas com transbordo de mercadorias, que não geram direito de crédito das contribuições.

Sendo assim, por ausência de provas quanto a efetividade das operações, mantenho as glosas.

(v)- Fretes na aquisição de insumos não tributáveis / Transporte de bagaço de cana

Em relação ao transporte de bagaço de cana utilizado como combustível para caldeiras, diga-se que o bagaço não é insumo do processo produtivo do açúcar e do álcool, pelo que seu transporte não se caracteriza como serviço de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica a que se refere o art. 176, § 1º, VIII da IN RFB nº 2.121, de 2022. Ratifica-se, assim, a glosa.

Ainda registra o julgador de piso que cabe reparo nos valores revertidos das glosas dos fretes, especificamente quanto às aquisições não tributadas.

Entretanto, dirijo do julgador de piso para reverter tais glosas.

Com a devida vênia, dirijo do acórdão recorrido e da fiscalização, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas com fretes têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS ou ser submetido ao crédito presumido, o frete é tributado, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela contribuinte será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Por tais razões, reverto as glosas de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

(vi) Glosa de Créditos sobre os bens do ativo imobilizado – Depreciação e valor de aquisição- bens adquiridos com suspensão ou sem incidência sob o regime RECAP e REIDI

Houve glosa de créditos sobre os bens do ativo imobilizado – Depreciação e valor de aquisição- bens adquiridos com suspensão ou sem incidência sob o regime RECAP e REIDI.

Entretanto, entendo que neste tópico não há reforma a fazer.

Pois dos trabalhos de diligência evidenciou-se, após o exame dos documentos e arquivos digitais apresentados pela contribuinte, impropriedades na formação da base de cálculo dos créditos de depreciação em relação à apropriação de créditos de depreciação em relação a bens adquiridos com o benefício do REIDI e do RECAP.

Constatou-se que a recorrente tem estabelecimento habilitado no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI), programa estabelecido pela Lei nº 11.488, de 2007, e regulado pela Instrução Normativa RFB nº 758, de 2007, que permite a aquisição de bens novos ou de serviços para incorporação em obras de infraestrutura destinada ao ativo imobilizado, com suspensão das contribuições, e posterior conversão em alíquota zero após a utilização/incorporação do bem/serviço na obra.

Constatou-se ainda que além do REIDI, a contribuinte encontra-se habilitada no Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (RECAP), programa estabelecido pela Lei nº 11.774, de 2008 que permite aquisição de bens de capital novos para incorporação ao seu ativo imobilizado, com a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com posterior conversão em alíquota zero após cumprimento dos requisitos estabelecidos.

E no que pese a recorrente estar habilitada no REIDI e no RECAP, indevidamente, ela apropriou-se dos créditos das contribuições calculados sobre o valor de aquisição sobre tais aquisições desoneradas, como demonstra o trabalho da fiscalização:

8.7.1. As glosas efetuadas dos créditos calculados sobre o valor de aquisição dos bens do imobilizado em relação às aquisições de bens sob o RECAP constam dos quadros do item

8.7.2. A seguir, em análise aos bens do ativo imobilizado sobre os quais a contribuinte efetuou opção pelo desconto antecipado dos créditos em 12 ou 24 meses (itens 8.7.3 e 8.7.4) constatou-se que findo o referido prazo, solicitou-se créditos de depreciação sobre esses mesmos bens, havendo aproveitamento de créditos sobre encargos de depreciação em duplicidade.

Quadros constantes nesses itens 8.7.3 e 8.7.4 apontam as glosas efetuadas em relação a tais créditos.

Nos itens seguintes (8.7.5 a 8.7.28), prossegue a auditoria apontando as irregularidades constatadas nos créditos sobre depreciação apurados em

relação aos grupos de conta de construção civil, equipamentos de informática, instrumentos e ferramentas, máquinas e equipamentos, veículos, ligadas a setores diversos (agrícolas, administrativos, industriais, assistência social, logística, instalações, laboratório, segurança do trabalho, sistema combate incêndio, insetário, rurais, tratamento de resíduos, manutenção, etc.).

Fundamentou-se, em síntese, a não utilização das edificações ou benfeitorias em atividades da empresa, ou a não utilização das máquinas e equipamentos em atividades diretamente ligadas à fabricação do açúcar ou do álcool, conforme disposto no art. 3º, incisos VI e VII da Lei nº 10.833, de 2003.

Identificou-se também a aquisição de bens usados, para os quais há vedação legal de aproveitamento de crédito de depreciação, pelo que se efetuou a respectiva glosa (itens 8.7.10, 8.7.26 e 8.7.27).

Quadros do item 8.7.29 – Conclusão consignam o valor total das glosas de depreciação e o valor apurado conforme percentual de rateio apurado no procedimento fiscal.

Créditos relativos ao Ativo Imobilizado calculados com base no Valor de Aquisição No item 8.8 do TVF a autoridade fiscal analisa os valores registrados nas contas/memória de cálculo que compuseram as bases de cálculo de créditos a descontar referentes a ativo imobilizado apuradas segundo o valor de aquisição.

Aponta ainda a fiscalização que a auditoria constatou irregularidades no que diz respeito aos créditos sobre depreciação apurados em relação aos grupos de conta de construção civil, equipamentos de informática, instrumentos e ferramentas, máquinas e equipamentos, veículos, ligadas a setores diversos (agrícolas, administrativos, industriais, assistência social, logística, instalações, laboratório, segurança do trabalho, sistema combate incêndio, insetário, rurais, tratamento de resíduos, manutenção, etc.).

Identificou-se ainda a não utilização das edificações ou benfeitorias em atividades da empresa ou a não utilização das máquinas e equipamentos em atividades diretamente ligadas à fabricação do açúcar ou do álcool, conforme disposto no art. 3º, incisos VI e VII da Lei nº 10.833, de 2003.

Outrossim, registra a existência de divergência entre o valor informado no Dacon e o constante da memória de cálculo da contribuinte, importante em glosa dessa diferença. A seguir, constatou-se impropriedade referente à apropriação de créditos das contribuições

apurados sobre o valor de aquisição em relação a bens adquiridos com o benefício do REIDI e do RECAP. (itens 8.8.2 e 8.2.3)

Com efeito, constatou-se no procedimento que a contribuinte tem estabelecimento habilitado no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura (REIDI), programa estabelecido pela Lei nº 11.488, de 2007, e regulado pela Instrução Normativa RFB nº 758, de 2007, que permite a aquisição de bens novos ou de serviços para incorporação em obras de infraestrutura destinada ao ativo imobilizado, com suspensão das contribuições, e posterior conversão em alíquota zero após a utilização/incorporação do bem/serviço na obra.

No entanto, há impedimento ao direito de desconto de créditos da não cumulatividade apurados nas aquisições.

Sendo assim, ante a ausência de previsão legal, mantenho as glosas de créditos sobre os bens do ativo imobilizado – Depreciação e valor de aquisição- bens adquiridos com suspensão ou sem incidência sob o regime RECAP e REIDI.

Ante todo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as seguintes glosas:

- (i) dispêndios com veículos empregados no transporte de mão de obra; e
- (ii) as despesas com transporte de bagaço de cana, desde que observada a Súmula CARF nº 188.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, redator designado

Em que pese o respeito que dedico à ilustre Relatora, ousou divergir de seu posicionamento quanto à inclusão do valor das receitas financeiras, para fins do cálculo do rateio proporcional dos créditos passíveis de ressarcimento.

Nos termos do art. 3º, §§ 7º e 8º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o método de rateio proporcional, que diz respeito ao cálculo dos créditos passíveis de desconto das contribuições a recolher, contempla as receitas sujeitas à incidência das contribuições, pela sistemática da não cumulatividade, senão vejamos:

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – **rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.** (destaquei)

Por sua vez, o art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003 estabelecem a utilização dos créditos vinculados às receitas não tributadas pelas contribuições:

Lei nº 10.637/2002

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º **A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.**

Lei nº 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (destaquei)

Portanto, tem-se que os créditos não utilizados nas formas previstas, quais sejam, dedução do valor da contribuição a recolher ou compensação de débitos próprios, são passíveis de ressarcimento.

Este Conselho posicionou-se, em inúmeras situações, no sentido de que as receitas financeiras integram as receitas sujeitas à incidência não-cumulativa, mesmo durante o prazo em que as alíquotas das contribuições tiveram sua redução a zero. Isso se confirma, definitivamente, quando do reestabelecimento das alíquotas das contribuições, a partir de 01.07.2015, pelo Decreto nº 8.426/2015.

Reproduzo as ementas parciais dos acórdãos que assim decidiram:

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-

se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).

(Processo nº 12585.720017/2012-84, Acórdão nº 9303-012.605, Sessão de 06.12.2021, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar.”

(Processo nº 16366.720120/2012-60, Acórdão nº 3402-007.241, Sessão de 29.01.2020, Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne)

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA TOTAL.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, no valor da receita bruta total incluem-se as receitas das vendas de bens e serviços e todas as demais receitas, inclusive as financeiras.

(Processo nº 10840.003380/2005-19, Acórdão nº 3801-004.718, Sessão de 10.12.2014, Conselheiro Paulo Sergio Celani)

CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.

O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz.

Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não-cumulativo.

(Processo nº 11080.010272/2007-76, Acórdão nº 3202-000.597, Sessão de 28.11.2012, Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves)

A decisão sobre a inclusão das receitas financeiras, para efeitos do rateio proporcional, exarada no Acórdão nº 3202-000.597, foi confirmada pela 3ª Turma da CSRF, por meio do Acórdão nº 9303-011.297.

Ademais, cumpre reproduzir ementa parcial de recente decisão da CSRF neste sentido:

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. INCLUSÃO.

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, compõem a receita bruta no regime não cumulativo, podendo ser consideradas no cálculo do rateio para atribuição de créditos entre as receitas do mercado interno tributadas e as não tributadas. (Acórdão nº 9303-016.969).

(Processo nº 11080.010267/2007-63, Acórdão nº 9303-017.118, Sessão de 30 de janeiro de 2026, Conselheira Denise Madalena Green)

Outrossim, a Solução de Consulta COSIT nº 387/2017 formaliza o entendimento no âmbito da RFB, em relação ao tema, cuja ementa passa-se a reproduzir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

Deste modo, para efeito do rateio proporcional dos créditos, as receitas financeiras integram as receitas sujeitas à incidência não cumulativa (numerador) e a receita bruta total (denominador), do que se deve dar provimento ao recurso voluntário nesta questão, para que seja recomposto o rateio com base nesta regra.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

