MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10325.901065/2018-01**
ACÓRDÃO	3201-012.350 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENERGIA VERDE - PRODUÇÃO RURAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

CRÉDITO. IMOBILIZADO. BENFEITORIAS.

Como regra, benfeitorias, reformas e materiais de construção realizadas em bens ativados, componentes do parque produtivo (edificações) ou máquinas, devem ser incorporados ao ativo em questão, só gerando créditos a partir dos encargos de depreciação. Também devem ser ativados bens e materiais de construção incorporados aos bens do ativo cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, assim como as despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração, para futuras depreciações ou amortizações.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. SERVIÇOS DE CONSULTORIA EM MEIO AMBIENTE.

Os Serviços de Consultoria, Assessoria e Projetos não são gastos realizados no processo produtivo e não dão direito ao crédito das contribuições. Situações específicas de consultorias de produção devem ser comprovadas pelo interessado dos processos de ressarcimento.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM. CRÉDITOS.

Apesar de terrenos não se submeterem à depreciação, os gastos decorrentes de serviços de terraplenagem para fins de implantação do espaço produtivo configuram custos de construção, agregando-se, portanto, ao valor total do bem imóvel, cujo aproveitamento de créditos se dá por meio dos encargos de depreciação.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO ELÉTRICA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não foi apresentado elementos detalhados acerca da manutenção elétrica, e se dela resultou um aumento de vida útil dos equipamentos superior a um ano. Pedido de ressarcimento, ônus da prova cabe ao beneficiário, aquele que vai receber a compensação e que deve apresentar elementos que comprovem suas alegações.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que lhe davam parcial provimento, para reconhecer o direito ao desconto de créditos relativamente a: (i) serviços de montagem de escada metálica de acesso ao teto dos fornos retangulares, (ii) serviços de consultoria em meio ambiente e regularização ambiental das fazendas, (iii) serviços para construção de fornos retangulares, (iv) montagem e instalação das portas metálicas de vedação dos fornos retangulares e do cabo de segurança, (v) serviços de terraplanagem e (vi) créditos extemporâneos, mas desde que, nesse último item, respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar.

Sala de Sessões, em 28 de março de 2025.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 04ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

> *"Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento - PER de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Não Cumulativa - Mercado Interno apurada no 4º trimestre de 2013 no valor de R$592.184,16.*
>
> *Nos termos do Despacho Decisório eletrônico proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Imperatriz/MA, o Pedido de Ressarcimento foi parcialmente deferido, no valor de R$365.123,15.*
>
> *O Despacho Decisório eletrônico baseou-se nas conclusões do Relatório Fiscal anexado ao presente processo, no qual o Auditor Fiscal da RFB descreve os procedimentos adotados durante a fiscalização e as inconsistências verificadas na apuração do crédito pleiteado pela contribuinte, conforme trechos a seguir transcritos, com os destaques do original:*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(...)A empresa, tributada pelo lucro real, tem como atividade principal o apoio à produção florestal, especialmente a produção de carvão vegetal a partir de madeira de eucalipto (...).

(...)5 - ITENS EXAMINADOS COM IRREGULARIDADES CONSTATADAS(...)Entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto (art. 66 da IN SRF N° 247/2002).

Tal definição foi ampliada pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, o qual passa a relacionar os gastos com insumo ao processo produtivo, segundo os critérios de essencialidade ou relevância, e não mais restritivamente ao produto.

Veja-se que, além das matérias-primas e produtos intermediários, que se incorporam ao produto, outros bens geram direito ao crédito, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

(...)5.1 - Serviços utilizados como insumos O contribuinte aproveitou no cálculo dos créditos os gastos incorridos com serviços de desmontagem e montagem de portas de forno, escada metálica, cabo de segurança, etc.; assessoria e consultoria; construção de fornos;

fabricação e montagem; obra civil; rebobinamento de motor; terraplanagem;

serviços metalúrgicos e frete na aquisição de máquinas e mercadorias.

Tais atividades são serviços acessórios que não integram o processo produtivo de carvão, estando em desacordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 8° da Instrução Normativa SRF n° 404, de 12/03/2004, mesmo considerando a interpretação ampliativa do Parecer Normativo COSIT/RFB n° 05, de 17 de dezembro de 2018, o qual estabelece que os gastos classificados como insumo, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS ou para a COFINS, devem se adequar aos critérios da essencialidade ou da relevância.

(...)Das alíneas expostas conclui-se que o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário à atividade da pessoa jurídica, mas deve estar diretamente relacionado ao processo produtivo que, embora considerado sentido amplo, não abrange etapas anteriores ou posteriores ao processo produtivo de fabricação do carvão.

DOCUMENTO VALIDADO

Mesmo serviços de consultoria e assessoria e outros que melhorem, ampliem ou aperfeiçoem o processo produtivo, não chegam a integrar propriamente o referido processo; pois a "qualidade, quantidade e/ou suficiência" elencadas na subalínea "a.2" referem-se ao momento do processo produtivo e não a etapas anteriores ou posteriores. Por esta razão, tais serviços não podem ser considerados insumos e não dão direito ao crédito do PIS não cumulativo.

(...)5.2 - Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos no mês de dezembro de 2013

Na EFD-Contribuições referente ao mês de dezembro de 2012 (sic), o contribuinte declarou despesa de aluguéis de máquinas e equipamentos nº valor de R$ 6.652.858,98. No entanto, os arquivos digitais apresentados pelo contribuinte comprovaram, para o mesmo período e despesa, apenas o valor de R$ 6.512.604,27. Intimado a justificar a diferença encontrada, o contribuinte reconheceu em sua resposta que o valor estava indevidamente registrado a maior na EFD-Contribuições de dezembro/2013. Diante da confissão de erro, esta fiscalização procedeu a glosa da diferença no valor de R$ 140.254,71 (cento e quarenta mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e setenta e um centavos).

5.3 - Créditos Extemporâneos

A análise das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte e dos arquivos da EFD Contribuições demonstrou o aproveitamento extemporâneo de créditos em desacordo com o disposto no §1°, do art. 3° da Lei 10.637/2002:

(...)A apropriação dos créditos deverá ser efetuada no mês em que os gatos relacionados forem incorridos ou os insumos adquiridos.

O §4° faculta ao contribuinte a utilização do crédito não aproveitado, em competências posteriores (dedução da contribuição devida, ressarcimento ou compensação); mas não afasta a obrigatoriedade de apropriação(levantamento) do crédito nos meses em que os gatos relacionados forem incorridos ou os insumos adquiridos.

Resta claro que a extemporaneidade permitida é para o aproveitamento(utilização) dos créditos já apropriados, e não para apropriação de créditos não apropriados em época própria.

Esta Fiscalização procedeu, portanto, à glosa das notas fiscais referentes a insumos, custos e despesas apropriados extemporaneamente:

(...)Cientificada do Despacho Decisório, a Interessada apresenta Manifestação de Inconformidade com as razões de defesa sintetizadas nos parágrafos abaixo:

1) A alegação de que parte dos créditos teria sido apropriada de forma extemporânea decorreu de erro material cometido pela Fiscalização, que considerou como marco temporal a data de emissão das notas fiscais relativas às operações de aquisição, quando o correto seria a data de entrada dos insumos no estabelecimento da Requerente.

DOCUMENTO VALIDADO

2) A questão não comporta maiores discussões, bastando dizer que a transferência da propriedade de bem móvel, no Direito Brasileiro, apenas se opera com a tradição, nos exatos termos do art. 1.267 do Código Civil.

3) Nesse sentido, diferentemente do que afirma a Fiscalização, todos os créditos supostamente extemporâneos foram devidamente apropriados pela Requerente no mês de aquisição dos insumos, conforme se observa da data de recebimento das mercadorias indicadas nas notas fiscais de aquisição.

4) Ainda que não fosse este o caso, o que se admite para argumentar, é evidente que a distinção entre os conceitos de "aproveitamento" e "apropriação", levada a cabo pela Fiscalização, não possui qualquer amparo legal.

5) A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que a regra do § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 assegura o direito à apropriação de créditos da contribuição para o PIS e da Cofins em competências posteriores à do mês de aquisição dos insumos, sendo dispensada até mesmo a retificação das declarações fiscais do período.

6) Quanto aos serviços utilizados como insumos, o indeferimento dos créditos em apreço resultou, única e exclusivamente, da definição restritiva atribuída ao conceito de insumo pela autoridade fiscal, não havendo quaisquer controvérsias acerca da efetiva comprovação dos gastos contabilizados pela Requerente.

7) No entender da autoridade fiscal, apenas configurariam insumos, para fins de creditamento do PIS/Cofins, as despesas com bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente nº processo produtivo da empresa, nos termos das Instruções Normativas RFB nº 247/2002 e nº 404/2004, editadas com suposto fundamento na legislação que rege o IPI (Decreto nº 7.212/2010), e assim, contrario sensu, os gastos indiretos, ainda que essenciais ou relevantes à consecução da atividade econômica do contribuinte, não ensejariam direito a crédito.

8) A matéria - outrora objeto de forte divergência doutrinária e jurisprudencial - foi recentemente pacificada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, e especificamente para os fins da presente defesa, merece destaque o reconhecimento expresso da RFB quanto ao direito do contribuinte de se creditar dos dispêndios necessários à produção do insumo utilizado em seu processo produtivo ("insumo do insumo"), conforme item "3" do aludido Parecer Normativo COSIT/RFB n° 05/2018.

9) Da mesma forma, passou a ser textualmente admitido o creditamento sobre as despesas necessárias à manutenção periódica e substituição de partes de ativos imobilizados.

10) Ocorre que todos os itens listados são essenciais e/ou relevantes para a atividade produtiva da Requerente, conforme fazem prova o fluxograma e a planilha demonstrativa em anexo.

DOCUMENTO VALIDADO

11) Resumidamente, os serviços contratados pela Requerente são necessários à instalação e manutenção do ativo imobilizado da empresa, em especial dos fornos utilizados na transformação da madeira em carvão vegetal (atividade principal da empresa); ou à extração de madeira para corte, colheita e transporte da lenha para unidade de produção de carvão vegetal - UPCs.

12) Perceba-se, portanto, que é a situação em concreto da empresa, à luz do princípio da verdade material, regente do processo tributário, que vai determinar a efetiva necessidade e essencialidade de determinados bens e serviços no processo produtivo, devendo-se considerar, na definição de insumo, a correspondência entre a despesa incorrida e sua essencialidade na geração da receita tributável, o que não foi observado pela autoridade fiscal.

13) Ante o exposto, não restam dúvidas quanto à condição de insumo dos bens e serviços referidos pela fiscalização, para fins de creditamento da contribuição para o PIS e da Cofins, vez que essenciais e pertinentes ao processo de produção e imprescindíveis para a viabilização da fabricação do bem final, que será disponibilizado à venda.

14) Requer que seja acolhida a Manifestação de Inconformidade para efeito de anular ou reformar o despacho decisório, reconhecendo-se o direito à totalidade dos créditos pleiteados pela Requerente."

A decisão recorrida não reconheceu o direito creditório e conforme ementa do Acórdão nº 105-006.993 apresenta o seguinte resultado:

PROCESSO 10325.901065/2018-01

ACÓRDÃO 105-006.993 – 4ª TURMA/DRJ05

SESSÃO DE 26 de novembro de 2021

INTERESSADO ENERGIA VERDE - PRODUÇÃO RURAL LTDA.

CNPJ/CPF 08.815.587/0001-07

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

No regime da não cumulatividade, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 04ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

Mérito

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento - PER de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Não Cumulativa - Mercado Interno apurada no 4º trimestre de 2013 onde foram mantidas pela DRJ as glosas dos créditos relativos a serviços de desmontagem e montagem de portas de forno, escada metálica, cabo de segurança etc.; assessoria e consultoria; construção de fornos, fabricação e montagem; obra civil; rebobinamento de motor; terraplanagem; serviços metalúrgicos e frete na aquisição de máquinas e mercadorias.

Em face da manutenção das glosas dos créditos relativos as despesas citadas acima, alega Recorrente, serem todos os itens essenciais e/ou relevantes para sua atividade produtiva conforme provas acostadas aos autos.

Para deslinde da controvérsia, especificamente em relação aos descontos dos créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devem ser observadas as disposições contidas da legislação aplicável a matéria, a saber:

LEI n. 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei, II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, III - (VETADO)IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;

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.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

DOCUMENTO VALIDADO

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física, II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

§ 5º (VETADO)§ 6º (VETADO)§ 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.

§ 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.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de

DOCUMENTO VALIDADO

Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo.

§ 14. (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008).

§ 15. O disposto no § 12 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei no 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei no 8.857, de 8 de março de 1994.

§ 16. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 15, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 17. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 18. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária.

§ 19. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a:

I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea "b" do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.

§ 20. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo.

§ 21. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de

DOCUMENTO VALIDADO

seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput.

§ 22. O disposto no inciso XI do caput não se aplica ao ativo intangível referido no § 21.

(destaques e grifos não constam do original)

Para definição dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, deve ser observado o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018.

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "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":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

DOCUMENTO VALIDADO

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/parecer-normativo-cosit-05-2018.pdf/view

Em sintese, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Dito isto, nos termos da legislação supracitada e a luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, passo a análise das glosas mantidas pela DRJ.

1. Escada metálica

Aduz a Recorrente corresponderem as despesas com a contratação de empresa para montagem de escada metálica de acesso ao teto dos fornos retangulares. Defende o direito ao desconto dos créditos relativos a tais despesas por ser o serviço insumo essencial e relevante para sua atividade produtiva.

A DRJ sustenta ser inconteste não tratar-se de aquisição de serviço utilizado como insumo na atividade produtiva, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Entende que os equipamentos devem fazer parte do ativo imobilizado da contribuinte, a quem caberia fazer a apropriação correta dos créditos relativos aos encargos de depreciação.

Ocorre que, a Recorrente tem como atividade a produção de carvão vegetal e da análise do descritivo de seu processo produtivo é possível concluir serem tanto o forno retangular quanto o circular elemento essencial na produção do carvão vegetal.

Nesse sentido, destaque-se trecho do descritivo do processo produtivo da Recorrente:

2 - CARBONIZAÇÃO EM FORNOS RETANGULARES

Os Fornos Retangulares são construídos em locais previamente escolhidos, preferencialmente centrais em relação aos plantios de eucalipto, existentes nas fazendas, onde se executam a abertura das praças, com terraplenagem das vias de acesso e das ruas dos fornos, de modo a permitir a chegada da lenha e o escoamento do carvão. Após o período de secagem, se a lenha vier a ser utilizada em Fornos Retangulares, ela será carregada por um carregador florestal hidráulico e trasportada em caminhões para as Unidades de Produção de Carvão (UPC)de Fornos Retangulares, sendo descarregada por outro carregador florestal hidráulico para os boxes na entrada dos fornos. Como podemos observar acima, o

DOCUMENTO VALIDADO

processo de colheita é totalmente mecanizado. Convém ressaltar que antes do descarregamento no Box de lenha do forno, o caminhão é pesado em uma Balança Rodoviária, onde é registrado no sistema o peso de toda a lenha que entra na UPC. Da mesma forma, todo caminhão que sai da UPC carregado de carvão vegetal, também é pesado e tem seu peso registrado no sistema, de forma que, quinzenalmente apuramos o rendimento gravimétrico da conversão de lenha em carvão.

Do box, a lenha vai alimentar os fornos de carvão que tem seu ciclo completo (enchimento, carbonização, esfriamento e descarregamento) em 19 dias. Posteriormente, desenvolvemos um projeto de trocadores de calor, que permitiu acelerar o esfriamento dos Fornos Retangulares, reduzindo o ciclo completo para 12 dias. Durante a carbonização, existe o monitoramento contínuo da temperatura de carbonização com medições regulares, garantindo uma melhor qualidade do carvão. O carvão então é carregado com pá mecânica nos caminhões e transportado até as Siderúrgicas.

Nos fornos retangulares, o investimento dá-se em maior escala, porém o processo de carbonização é totalmente mecanizado, com menor dependência de pessoal, maior controle nos processos e rendimento gravimétrico superior a 35%. Utilizando tecnologia desenvolvida e patenteada pela Aperam Inox América do Sul, os fornos retangulares são os do tipo RAC 700.

Com a operação dos fornos retangulares teremos uma diminuição da emissão de metano (CH4). Com um rendimento de 32% temos uma emissão de 45kg de metano por tonelada de carvão produzido, com um rendimento de 36% temos uma emissão de 25kg de metano por tonelada de carvão produzido.

3 - CARBONIZAÇÃO EM FORNOS CIRCULARES

Os Fornos Circulares, são construídos em locais previamente escolhidos, preferencialmente centrais em relação aos plantios de eucalipto, existentes nas fazendas, onde se executam a abertura das praças, com terraplenagem das vias de acesso e das ruas dos fornos, de modo a permitir a chegada da lenha e o escoamento do carvãoApós o período de secagem, se a lenha vier a ser utilizada em Fornos Circulares, ela será carregada por um carregador florestal hidráulico e transportada em caminhões para as Unidades de Produção de Carvão (UPC) de Fornos Circulares, sendo descarregada por outro carregador florestal hidráulico e já nos boxes na entrada dos fornos, desdobrada com moto serra para um comprimento de 1,60 m. Como podemos observar acima, o processo de colheita é totalmente mecanizado.

Convém ressaltar que antes do descarregamento no Box de lenha do forno, o caminhão é pesado em uma Balança Rodoviária, onde é registrado no sistema o peso de toda a lenha que entra na UPC. Da mesma forma, todo caminhão que sai da UPC carregado de carvão vegetal, também é pesado e tem seu peso registrado

DOCUMENTO VALIDADO

no sistema, de forma que, quinzenalmente apuramos o rendimento gravimétrico da conversão de lenha em carvão.

Do box, a lenha vai alimentar os fornos de carvão que tem seu ciclo completo (enchimento, carbonização, esfriamento e descarregamento) após 10 dias. Toda vez que os fornos circulares são carregados com lenha, antes da ignição, é feita a vedação da porta, com tijolos, rejuntados com argamassa de barro. Durante a carbonização, existe o monitoramento contínuo da temperatura de carbonização com medições regulares, garantindo uma melhor qualidade do carvão. Existem manutenções frequentes dos fornos, devido às elevadas temperaturas a que os fornos são submetidos, além dos choques mecânicos da lenha na alvenaria. Após o término da carbonização, procedemos ao esfriamento dos fornos, com argamassa de barro, transportada em carros de mão. O carvão então é descarregado nas praças e coberto com lonas, de modo a protege-lo das intempéries e poeira, até a chegada dos caminhões e carretas que efetuarão o transporte até as siderúrgicas. O carregamento dos veículos é efetuado, com a utilização de pás carregadeiras.

Nos fornos circulares, o investimento dá-se em menor escala, porém o processo de carbonização é totalmente manual, com dificuldade de encontrar pessoal qualificado e com perfil para atividade de carvoejamento, tem-se também menor controle nos processos e rendimento gravimétrico limitado a 32%.

Para acompanhamento dos processos de carbonização, os supervisors da empresa utilizam-se de carros e motos.

Por conseguinte, todos os serviços envolvendo a construção, instalação, montagem, desmontagem, manutenção dos fornos são essência e relevantes a atividade produtiva da Recorrente, portanto deve ser concedido o direito creditório.

2. Assessoria e consultoria

Sustenta a DRJ que por ausência de previsão legal e por não se enquadrarem no conceito de serviços utilizados como insumos, as despesas com consultoria não dão direito aos créditos da Cofins apurados no regime da não cumulatividade.

Contudo, defende a Recorrente corresponderem as despesas com a contratação de serviços de consultoria em meio ambiente e regularização ambiental das fazendas onde existiam a extração da lenha produzida.

Considerando a natureza das atividades exercidas pela Recorrente, quais sejam, apoio à produção florestal, especialmente a produção de carvão vegetal a partir de madeira de eucalipto, considerando ainda que a Recorrente, para exercício de sua atividade é obrigada a observar normas ambientais que envolvem licenciamento ambiental, localização, dispersão de fumaça dentre outras, à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, nos termos do

DOCUMENTO VALIDADO

Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 tais despesas são consideradas insumos.

Dessa forma, direito ao crédito reconhecido.

3. Construção, fabricação e montagem dos fornos

Defende a Recorrente tratar-se de aquisição de serviço para construção de Fornos Retangulares, os quais foram utilizados na transformação da madeira em carvão vegetal, um dos principais insumos para produção de Ferro-Gusa.

Assim como no item 2, a DRJ sustenta ser inconteste não tratar-se de aquisição de serviço utilizado como insumo na atividade produtiva, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Entende que os equipamentos devem fazer parte do ativo imobilizado da contribuinte, a quem caberia fazer a apropriação correta dos créditos relativos aos encargos de depreciação.

Contudo, não assiste razão o entendimento adotado pela DRJ, da leitura do descritivo do processo produtivo acostado aos autos, como dito linhas acima, é possível concluir serem os fornos essenciais no processo de produção do carvão vegetal a partir de madeira de eucalipto.

Assim, por conseguinte, todos os serviços envolvendo a instalação, montagem, manutenção dos fornos são essência e relevantes a atividade produtiva da Recorrente, portanto deve ser concedido o direito creditório.

4. Serviços de montagem e desmontagem de portas de forno e cabo de segurança

Alega a Recorrente tratar-se de aquisição de serviço para montagem e instalação das portas metálicas que vedavam os Fornos Retangulares, os quais serviam para a produção do carvão vegetal.

Assim como nos itens 2 e 3, a DRJ sustenta ser inconteste não tratar-se de aquisição de serviço utilizado como insumo na atividade produtiva, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Entende que os equipamentos devem fazer parte do ativo imobilizado da contribuinte, a quem caberia fazer a apropriação correta dos créditos relativos aos encargos de depreciação.

Contudo, não assiste razão o entendimento adotado pela DRJ, da leitura do descritivo do processo produtivo acostado aos autos, como dito linhas acima, é possível concluir serem os fornos essenciais no processo de produção do carvão vegetal a partir de madeira de eucalipto.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, por conseguinte, todos os serviços envolvendo a instalação, montagem, manutenção dos fornos são essência e relevantes a atividade produtiva da Recorrente, portanto deve ser concedido o direito creditório.

5. Rebobinamento de motor

Alega a Recorrente o direito ao desconto dos créditos relativos as despesas com serviços de rebobinamento de motor por serem insumos essenciais e/ou relevantes para sua atividade produtiva. Entretanto, não consta dos autos elementos comprobatórios acerca da utilização efetiva dos serviços na atividade produtiva da Recorrente.

Assim, em se tratando de pedido de ressarcimento, o ônus da prova cabe ao beneficiário, aquele que vai receber a compensação e que deve apresentar elementos que comprovem suas alegações, não reconheço o direito creditício.

6. Terraplanagem

A Recorrente defende o direito ao desconto dos créditos relativos as despesas com serviços de terraplanagem por serem insumos essenciais e/ou relevantes para sua atividade produtiva.

Em que pese a argumentação apresentada pela DRJ, razão assiste a Recorrente. Trata-se de empresa fabricante de carvão vegetal e ficou devidamente demonstrado nos autos por meio do descritivo do processo produtivo ser essencial a abertura das praças, com terraplenagem das vias de acesso e das ruas dos fornos, de modo a permitir a chegada da lenha e o escoamento do carvão.

Portanto, nos termos do Parecer Normativo Cosit 05-2018 e a luz dos critérios da essencialidade e relevância do serviço para a produção de bens destinados à venda reconheço o direito ao crédito.

7. Frete na aquisição de máquinas e mercadorias

Em relação a possibilidade de desconto de créditos sobre os gastos com frete na aquisição de máquinas e mercadorias, por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12° do art. 114 do RICARF, a saber:

> *"Inicialmente, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente eram passíveis de apuração os créditos sobre os gastos com frete quando estes se referissem a serviço de transporte prestado na operação de venda, conforme expressamente previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003.*

DOCUMENTO VALIDADO

> *No entanto, considerando-se que o frete do bem adquirido para ser usado como insumo ou para revenda, em regra, integra o custo de aquisição do bem, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá de base de apuração do valor do crédito, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, e desde que atendidas as demais condições.*
>
> *No presente caso, contudo, se trata da aquisição de máquina, não caracterizada como insumo. O frete faz parte do custo de aquisição do bem a ser incluído no ativo imobilizado da empresa. Logo, como o direito de crédito é determinado em função do bem adquirido, inexiste reparo a se fazer no procedimento do agente do Fisco.*

Assim, não reconheço o direito ao crédito.

8. Créditos extemporâneos

Defende a Recorrente que a alegação de que parte dos créditos teria sido apropriada de forma extemporânea decorreu de erro material cometido pela fiscalização, que considerou como marco temporal a data de emissão das notas fiscais relativas às operações de aquisição, quando o correto seria a data de entrada dos insumos no estabelecimento da Recorrente.

Argumenta não comportar a questão maiores discussões, uma vez que a transferência da propriedade de bem móvel, no direito brasileiro, apenas se opera com a tradição, nos exatos termos do art. 1.267 do Código Civil e sendo assim, diferentemente do que afirma a fiscalização, todos os créditos supostamente extemporâneos teriam sido por ela devidamente apropriados no mês de aquisição dos insumos, conforme se observa da data de recebimento das mercadorias indicadas nas notas fiscais de aquisição.

Aduz ainda, não possui qualquer amparo legal a distinção entre os conceitos de "aproveitamento" e "apropriação", levada a cabo pela fiscalização, cita jurisprudência do CARF que entende lhe socorrer.

A DRJ fundamenta a impossibilidade de apropriação de créditos extemporâneos em síntese nos seguintes termos:

> *"As Leis n° 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, assim dispõem:*
>
> > *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
> >
> > *(...)§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

DOCUMENTO VALIDADO

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Nesse sentido, como data de aquisição deve ser entendido o momento da transmissão do direito de propriedade dos bens, não importando a posse física do bem ou, no caso, o momento de sua entrada no estabelecimento. O supracitado § 1º fala em "adquiridos no mês", e não "no mês em que os itens ingressaram no estabelecimento".

Da mesma forma, em relação às demais despesas/custos geradoras de crédito, observadas as autorizações legais, o aproveitamento de crédito se dá no momento em que são incorridas, consubstanciado, a rigor, na data da emissão do respectivo documento comprobatório de sua ocorrência.

Assim, quanto à questão, a data correta a ser considerada para efeitos de cálculo dos créditos é a data da emissão dos documentos fiscais, e não a data de entrada no estabelecimento da empresa.

Ainda que posterior aos períodos de apuração em litígio, mas corroborando esse entendimento, registre-se o disposto na Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019:

> *Art. 169. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de bens para revenda (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, "a" e "b", com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º) (grifei)*

Quanto à alegação de que inexiste dispositivo legal que ampare a distinção entre os conceitos de "aproveitamento" e "apropriação", levada a cabo pela Fiscalização, a legislação que autoriza a apuração de créditos não cumulativos emprega sempre o condicionante no mês para qualificar os termos "adquiridos", "incorridos" e "devolvidos" relacionados a bens, custos e despesas caracterizados como insumos.

Os §§ 1º dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, acima transcrito, dispõem que os créditos serão determinados aplicando-se a respectiva alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possa ser devidamente aferida dentro do período específico de geração do crédito.

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, é necessário que o crédito não cumulativo seja apurado e demonstrado no seu devido período de competência.

Uma vez "apurado" o crédito não cumulativo e não tendo sido "aproveitado" no mês da sua competência, a legislação prevê a hipótese de seu aproveitamento extemporâneo, ou seja, nos meses subsequentes, como dispõem os §§ 4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003:

> *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.*

Veja-se que não existe previsão legal que autorize o reconhecimento do crédito na escrita fiscal em mês diverso daquele em que se originou. O que está previsto no § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é, apenas, o aproveitamento extemporâneo de crédito apurado e não aproveitado no mês de sua ocorrência.

A legislação é clara ao referir-se à expressão "o crédito não aproveitado em determinado mês", ou seja, para uso em meses subsequentes, o crédito precisa primeiro ter sido apurado, e, segundo, não pode ter sido aproveitado no mês de competência.

O aproveitamento extemporâneo do crédito parte, portanto, da premissa de que este tenha sido apurado no período próprio e que não tenha sido descontado.

No presente caso, a contribuinte pretendeu apurar extemporaneamente créditos não cumulativos, ao incluir na base de cálculo dos créditos operações realizadas em períodos anteriores.

Não se trata, portanto, do "aproveitamento" extemporâneo admitido na legislação.

(...)

Com efeito, um crédito que não tenha sido apurado no momento próprio (mês de sua competência) só pode ser aproveitado em momento posterior caso sejam efetuadas as devidas retificações nos Dacon e DCTF correspondentes ao período de origem. Extrai-se daí que, na detecção de erros em relação à escrituração/apropriação dos créditos, o procedimento correto é o de retificação da escrituração, e não de reconhecimento dos créditos no momento em que se entender mais conveniente. A simples inserção dos créditos em períodos de apuração (competências) diferentes dos de ocorrência dos fatos que lhes deram causa afronta diretamente o princípio da competência contábil.

Ocorre que, o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 assim dispõe acerca dessa matéria:

DOCUMENTO VALIDADO

> *§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

Verifica-se que a lei estipula, sem qualquer restrição, que o crédito pode ser aproveitado extemporaneamente e sendo a utilização de créditos em períodos subsequentes um direito do contribuinte previsto em lei, não podem ser impostas restrições para a sua realização como pretende a Administração Tributária.

Também não se admite alegação de vícios nas obrigações acessórias, de modo que o crédito extemporâneo pode ser aproveitado pelo contribuinte sem a necessidade de retificação das obrigações acessórias, seja a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e/ou a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS e da Cofins (EFD-Contribuições).

Nesse sentido decisão deste Conselho:

> *Número do processo: 13971.721652/2016-11*
>
> *Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção*
>
> *Câmara: Terceira Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento*
>
> *Data da sessão: Mon Oct 16 00:00:00 UTC 2023*
>
> *Data da publicação: Tue Oct 31 00:00:00 UTC 2023*
>
> *Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*
>
> *Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013*
>
> *EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL. ACOLHIMENTO. Existindo omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se o seu acolhimento para sanar os vícios contidos na decisão. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO.* ***APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.***

DOCUMENTO VALIDADO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Número da decisão: 3302-013.823 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar o lapso manifesto quanto à apreciação da glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e a omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal; ratificar o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com tratamento de resíduos, bem como a negativa do direito ao crédito sobre as despesas com prestação de serviços de representação comercial; e retificar o erro material constatado nas alusões feitas às "despesas de armazenagem e fretes", quando na realidade deveriam ser mencionadas as despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos. (documento assinado digitalmente) Flávio José Passos Coelho – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (Presidente).

Nome do relator: FLAVIO JOSE PASSOS COELHO

Devem ser revertidas as glosas desde que desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos.

Conclusão

Assim, ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito aos créditos relativos a:

i. serviço de montagem de escada metálica de acesso ao teto dos fornos retangulares;

DOCUMENTO VALIDADO

ii. serviços de consultoria em meio ambiente e regularização ambiental das fazendas;

iii. serviço para construção de Fornos Retangulares;

iv. serviço para montagem e instalação das portas metálicas que vedavam os Fornos Retangulares e cabo de segurança;

v. serviços de terraplanagem;

vi. créditos extemporâneos desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, redator designado

Os fatos já se encontram perfeitamente descritos na decisão da relatora e, não obstante a consistente argumentação, divirjo do voto proferido. Segue de modo agrupado por tópicos.

a) construção, instalação, montagem, desmontagem, manutenção de fornos, abrangendo instalação de escada metálica:

Por se referirem a **benfeitorias em imóveis** utilizados nas **atividades da empresa**, tais gastos devem ser imobilizados, gerando direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas com base nos **encargos de depreciação**, em conformidade com o art. 3º, inciso VII, e § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> VII - edificações e **benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros**, utilizados nas atividades da empresa;
>
> (...)
>
> § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

III - dos **encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, **VII** e XI do caput, incorridos no mês;

(destaques nossos)

As reformas e benfeitorias de bens do parque produtivo, como fornos de barro no solo, devem seguir essa sistemática. Os créditos são sobre os encargos de depreciação, no caso de bens ativáveis.

Mantida, portanto, a decisão da DRJ.

b) assessoria, consultoria e elaboração de projetos:

A recorrente defende que se trata de despesas com a contratação de serviços de consultoria em meio ambiente e regularização ambiental das fazendas onde existiam a extração da lenha produzida, necessárias ao processo produtivo.

Por dois motivos entende-se não ser possível conceder o crédito.

Primeiro, há carência de comprovação com relação ao objeto da assessoria e consultoria. Não há notas, contratos ou documentos que atestem exatamente os serviços de consultoria prestados. Trata-se de processo de ressarcimento em que a interessada deve apresentar a comprovação que permita infirmar a glosa realizada. Entende-se inexistir certeza e liquidez para validar o crédito, ou validá-lo integralmente.

Segundo, os serviços de consultoria e assessoria não são propriamente necessários ao processo produtivo, mas de apoio à atividade empresarial. No caso em concreto, as atividades a que se refeririam, de acordo com a defesa apresentada, de regularização ambiental, não são atividades produtivas propriamente ditas.

De fato, há dispêndios que têm sido validados como crédito, com o que se concorda, seja no tratamento de efluentes, seja na limpeza de resíduos, ou outras de proteção ambiental decorrentes da atividade exercida, em função da sua relevância para o processo produtivo.

No entendimento sobre insumos para as contribuições, advindo da decisão do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, aqui adotado, eles devem ser aferidos à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. No caso da relevância, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, o bem ou serviço deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal. Os gastos com preservação do meio ambiente têm sido reconhecidos como passíveis de crédito nessa linha, quando há previsão legal que impõe a utilização na atividade em questão. Porém aqui não se trata desses gastos, mas sim de assessoria e projetos que se destinariam aos mesmos. Nessa situação, não se trata de serviços de assessoria

DOCUMENTO VALIDADO

e consultoria direta de produção, devendo seguir o entendimento geral dado aos referidos gastos. Os gastos de consultoria e assessoria se referem a etapas antes ou, até, após o processo produtivo em si.

Tampouco encontrariam sustentação se referentes a treinamentos ou apoio gerencial. Veja-se o Parecer Normativo Cosit/RFB 05/2018:

> 16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições 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".
>
> 17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.
>
> (...).
>
> 69. Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc., da pessoa jurídica.
>
> (...)
>
> c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);
>
> d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;
>
> (...)
>
> i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive

DOCUMENTO VALIDADO

> em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

Não existindo uma ligação (comprovada) do gasto de assessoria com a atividade produtiva, ele não pode ser validado como crédito.

Para o caso, considera-se aplicável o entendimento do seguinte julgado do Carf:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007
>
> CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.
>
> Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.
>
> SERVIÇOS DE CONSULTORIA/ASSESSORIA. ELABORAÇÃO DE PROJETOS TÉCNICOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. COFINS.
>
> Os Serviços de Consultorias, Assessorias, Projetos de Engenharia, são gastos realizados anteriormente ao processo de produção, não caracterizando insumos e, portanto, não dá direito a crédito das contribuições, conforme Parecer Normativo RFB nº 5, de 2018.
>
> (Processo: 19515.720119/2012-72; acórdão: 9303-011.945; sessão: 15/09/2021; 3ª Turma da CSRF).

Por ausência de efetiva demonstração acerca da aplicação dos gastos com assessoria, consultoria e elaboração de projetos em relação ao processo produtivo, ou ainda, com resultados econômicos efetivos conforme argumentos acima, mantém-se a glosa de créditos.

c) serviços de montagem e desmontagem de portas de forno e cabo de segurança:

Mesmo fundamento do item “a” supra.

d) terraplenagem:

DOCUMENTO VALIDADO

Mesmo fundamento do item "a" supra. Apesar de terrenos não se submeterem à depreciação, os gastos decorrentes de serviços de terraplenagem para fins de implantação do espaço produtivo configuram custos de construção, agregando-se, portanto, ao valor total do bem imóvel, cujo aproveitamento de créditos se dá por meio dos encargos de depreciação.

Conclusão

Pelo exposto, vota-se por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar

DOCUMENTO VALIDADO