



<b>Processo nº</b>	10410.720520/2011-25
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3003-000.424 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária</b>
<b>Sessão de</b>	13 de agosto de 2019
<b>Recorrente</b>	USINAS REUNIDAS SERESTA S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2007

PERDCOMP. LIQUIDEZ E CERTEZA QUANTO AO CRÉDITO. APURAÇÃO.

A administração pode rever documentos e cálculos para a apuração de certeza e liquidez de créditos, mesmo relativamente a períodos já alcançados pela decadência do direito de lançar tributos.

Não há óbice temporal à apuração da certeza e liquidez de direito creditório postulado pelo contribuinte, procedimento que não se confunde com lançamento de ofício.

### **DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.**

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do resarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pela contribuinte.

### **NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS**

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

### **NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. COFINS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NA FASE AGRÍCOLA. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.**

As Despesas pleiteadas e comprovadamente gastas com o plantio de determinado produto na fase agrícola, quando sem elas o produto final não seria acabado, integram o conceito de insumo, face a sua essencialidade e relevância e, portanto, dão direito ao crédito de PIS e da COFINS.

**PIS. COFINS. CRÉDITO. DESPESAS COM MATERIAL E OS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO, EM IMÓVEIS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS, UTILIZADOS NA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL DA EMPRESA. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa (inciso VII c/c o §1o, III do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003) sobre os encargos de depreciação e amortização, desde que comprovada sua ativação na contabilidade da empresa.

#### CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que deixar de apurar seus créditos decorrentes de aquisições de insumos no momento adequado pode aproveitá-los nos meses subsequentes ao de sua apuração, na forma do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo, sem necessidade de prévia retificação do DACON e da DCTF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer (i) os créditos de insumos da fase agrícola e (ii) a possibilidade de apropriação extemporânea, vencido o Conselheiro Marcos Antônio Borges que deu provimento parcial em menor extensão, reconhecendo como possível a apropriação extemporânea de créditos das contribuições, observados os demais requisitos legais para seu creditamento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Robson Costa.

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antônio Borges, Vinícius Guimarães, Márcio Robson Costa e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

### Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

O interessado transmitiu o PER nº 37363.84174.040909.1.5.09-5613, no qual requer resarcimento de crédito relativo Cofins não-cumulativa – exportação do 1º trimestre de 2007;

Posteriormente transmitiu as Dcomps nº 41608.77324.260310.1.7.09-9836, 23220.35684.260310.1.7.09-3021, 08171.54681.260310.1.7.09-4777, 38961.39178.260310.1.7.09-4210, 14441.85799.260310.1.7.09-4954, 37091.17463.260310.1.7.09-9501, 33728.58555.260310.1.7.09-4108, 20450.54737.260310.1.7.09-9801, 12156.79410.260310.1.7.09-0438, 19785.13002.260310.1.7.09-6301 e 40087.07703.260310.1.7.09-9066, visando compensar os débitos nelas declarados com o crédito acima;

A DRF-Maceió/AL emitiu Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido;

A empresa apresentou manifestação de inconformidade de fls. 5.765/5.782, na qual alega, em síntese, que:

- a) PRELIMINARMENTE - DA IMUTABILIDADE DO SALDO DAS DACONS ATÉ NOVEMBRO DE 2007 - OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA PARA AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES FISCAIS;
- b) DO CORRETO MÉTODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE AQUISIÇÃO DE CANA PESSOA FÍSICA;
- c) DA ILEGALIDADE NAS GLOSAS DE CRÉDITO DE INSUMOS;
- d) A EXTINÇÃO DA CIDE POR QUAISQUER MODALIDADES PREVISTAS NO ART. 156 DO CTN GARANTE A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO PIS/COFINS, PREVISTA NO ART. 8º DA LEI N.º 10.336, DE 2001;
- e) DA INDEVIDA GLOSA DOS CRÉDITOS DE VALORES LANÇADOS A MAIOR;

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2007

PREScrição Não existe prescrição para pedidos de restituição.

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS Para apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins, a pessoa jurídica deve recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, observando as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual alega, em síntese:

**II- IMUTABILIDADE DO SALDO CREDOR CONSTITuíDO HÁ MAIS DE CINCO ANOS, OBJETO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SITUAÇÃO QUE NADA SE CONFUNDE COM PRAZO PARA ANÁLISE DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO.**

**III- REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS/COFINS. LEGALIDADE DA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS (BENS E SERVIÇOS) SEM APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO LEGAL IMPOSTA AO CRÉDITO DE IPI. JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMADA EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO (RESP 1.221.170/PR).**

**A. Da legalidade dos créditos apurados a partir de bens e serviços aplicados na fase agrícola e da fase industrial do processo produtivo da impugnante**

(...)

. Conclui-se, então, que a partir da conceituação de insumo com dados próprios da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, distanciando-se daquelas aplicáveis ao IPI e ICMS, é necessária a apropriação de créditos com relação aos encargos incorridos na fase de produção da matéria prima, quando posteriormente aplicada

**na etapa de sua industrialização**, sem que se segregue o processo produtivo para este fim, o que é típico da atividade agroindustrial, sobretudo do açúcar e álcool.

**A.I. Glosas específicas: veículos leves e materiais e serviços de construção.**

(...)

Deveras, a recorrente informa que tais veículos são utilizados pelos agrônomos da empresa para percorrer milhares de hectares de produção de cana-de-açúcar, de modo a acompanhar e fiscalizar o plantio e a colheita. Apesar disso, a DRJ nega o direito sob o argumento que se trata de transporte de funcionários?!

Ora, não se trata de transporte de funcionários. Como dito na manifestação de inconformidade, tais veículos são utilizados pelos agrônomos da empresa para percorrer milhares de hectares de produção de cana-de-açúcar, de modo a acompanhar e fiscalizar o plantio e a colheita, o que torna tais despesas adequadas ao conceito de insumo à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância desses bens e serviços para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Quanto aos materiais e serviços de construção, resta equivocado o acórdão recorrido, quando rejeita o desconto de créditos dessas despesas **diretamente**, pois na sua ótica a empresa deveria se creditar como **depreciação**.

Além disso, cabe a fiscalização não apenas glosar créditos. E seu dever legal, também, corrigir eventuais equívocos que entenda no desconto de créditos. Assim, cabia a fiscalização recalcular os créditos via depreciação, e não simplesmente glosar os créditos.

**IV. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

a legislação reconhece, sim, a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, sem que haja obrigação de retificar a DACON (ou outra obrigação acessória superveniente)

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antônio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

Preliminarmente, a Recorrente sustenta que os créditos gerados até 10/12/2007 não podem ser objeto de exame, por conta do prazo de cinco anos para o Fisco (CTN) e para Administração Pública em geral (Decreto n.º 20.910/32) revisar atos do contribuinte.

A Recorrente apresentou diversas Dcomps utilizando crédito decorrente de ressarcimento que entende possuir, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS não cumulativo, exportação, referente ao primeiro trimestre do ano de 2007, no valor de R\$ 245.764,68.

A Delegacia de origem através de procedimento fiscal, com base na documentação apresentada pelo contribuinte, apurou os valores do crédito para o retrocitado período e exarou o Relatório Fiscal de fls. 5665/5669 (ver neste processo: "Documentos Comprobatórios – Outros - Relatório Fiscal Assinado – COFINS 1º T 2007"), no qual foi confirmado parcialmente o crédito pleiteado no Pedido de Ressarcimento referido no valor de R\$ 204.753,51 (duzentos e quatro mil, setecentos e cinquenta e três mil, cinquenta e um centavos).

Nos termos do artigo 170 do CTN, é autorizada a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos e essa liquidez e certeza é verificada pela autoridade administrativa, a quem cabe essa autorização, podendo o contribuinte contestar tal procedimento caso não concorde com os valores apurados, mediante apresentação de manifestação de inconformidade, preservando, dessa forma, o seu direito de defesa.

O instituto da compensação está previsto ainda no artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Assim, o procedimento de homologação de pedido de restituição/ressarcimento/declaração de compensação é efetuado pela autoridade administrativa cujo mister é promover a análise da liquidez e certeza do crédito, com base nos documentos do contribuinte, tendo sempre por norte o princípio da verdade material, decidindo-se quanto à apuração do direito creditório.

Ademais, o direito de constituir o crédito tributário mediante lançamento ex officio não se confunde com o dever da autoridade fiscal de verificar os pressupostos de certeza e liquidez do crédito do contribuinte, objeto de pedido de compensação.

No caso dos autos, o valor a ser ressarcido é determinado pelos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS no regime não-cumulativo, ou seja, é necessário que autoridade administrativa ateste a regularidade do crédito, por meio da verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

O que foi feito por meio do despacho decisório proferido pela DRF em Maceió, fls. 5748/5749, que reconheceu parcialmente o direito creditório e homologou as compensações até o limite do direito creditório.

Desse modo, não procede a alegação de decadência pois o prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pela contribuinte.

Assim, de forma conclusiva, afasto a preliminar de decadência.

Com fundamento em doutrina e jurisprudência do CARF, a recorrente argumenta que o conceito de insumo utilizado na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é mais amplo que o utilizado na legislação do IPI e ICMS, devendo-se observar cada insumo sob o critério da essencialidade ou relevância ao processo produtivo.

#### I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo “insumo” ou “bens e serviços, utilizados como insumo”:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;

b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão

inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Não obstante o meu entendimento pessoal, o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 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 terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Passo à análise das glosas na seqüência referida no Recurso Voluntário.

I - Da legalidade dos créditos apurados a partir de bens e serviços aplicados na fase agrícola e da fase industrial do processo produtivo da impugnante.

A Recorrente tem como atividade econômica precípua a produção, industrialização, importação, exportação e comercialização de cana de açúcar, açúcar da cana e álcool para fins carburantes e outros fins, além de outras atividades descritas em seu Estatuto.

No desenvolvimento das atividades que lhe são próprias, a empresa executa diversas operações pré-industriais, para obtenção de sua matéria prima. Segundo defende, a atividade da impugnante é tanto agrícola (produção de cana-de-açúcar) quanto industrial (produção de açúcar e álcool) e a legislação permite o creditamento de bens e serviços aplicados tanto na fase agrícola quanto na fase industrial do processo produtivo.

Essa matéria foi analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no Acórdão nº 9303-007.365, que exarou o seguinte entendimento:

No desenvolvimento das atividades que lhe são próprias, a empresa executa diversas operações pré-industriais, para obtenção de sua matéria prima. Segundo defende, seu processo produtivo é amplo e a legislação permite o creditamento de bens e serviços utilizados de forma indireta na atividade de fabricação do produto. Ou seja, vale dizer, defende a possibilidade de créditos dos insumos de insumos.

Como meus pares já tem conhecimento, entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente

admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

Transcrevo abaixo a legislação de PIS relativa ao conceito de insumos, inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, texto reproduzido no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, na regulamentação do sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins.

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

(...)

*II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIP; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Penso que a Lei é clara em definir sobre quais bens e serviços é possível o creditamento. Trata-se dos bens e serviços, utilizados como insumos na fabricação de bens ou produtos destinados a venda. Portanto para definir o direito ao crédito, há que se verificar sua utilização direta na fabricação do bem destinado a venda. Desta forma, indubitavelmente, devem ser afastados deste conceito os gastos concebidos nas etapas pré e pós industrial. Assim, não existe previsão legal para o aproveitamento de créditos em relação aos dispêndios glosados por se referirem a insumos não empregados diretamente no processo industrial.

Compulsando os autos, verifica-se que a empresa produz basicamente açúcar e álcool para fins carburantes e outros fins e, por certo, considerando-se o processo produtivo para a fabricação desses bens, a cana-de-açúcar é insumo essencial para a sua produção. Contudo, as despesas analisadas que não tem relação direta com esse processo, pois dizem respeito ao plantio e formação da cana de açúcar, a qual, posteriormente, será utilizada como matéria-prima, são dispêndios necessários em etapa anterior ao processo produtivo. Então, conforme entendimento explanado no acórdão da CSRF, por não manterem relação direta como o processo produtivo, tais despesas não se subsumem às hipóteses previstas na legislação e, assim, não se caracterizam insumos.

Dessa forma, tais despesas, na realidade, seriam insumos de insumos, não sendo insumos utilizados diretamente no processo produtivo, os quais não dão direito ao creditamento na sistemática da apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS.

Assim, compartilhando do entendimento expresso no acórdão acima e adotando como razão de decidir, conforme faculta o art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99, é de se manter as glosas sobre os gastos incorridos na formação da lavoura e não empregados diretamente no processo industrial da recorrente, qual seja, na industrialização do açúcar e do álcool.

## II - Veículos leves

Foram glosados créditos vinculados a despesas com veículos leves.

Segundo a recorrente, tais veículos seriam utilizados pelos agrônomos da empresa para percorrer milhares de hectares de produção de cana-de-açúcar, de modo a acompanhar e fiscalizar o plantio e a colheita. Assim, tais despesas estariam adequadas ao conceito de insumo à

luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância desses bens e serviços para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Primeiramente, em relação às despesas com Veículos utilizados na fase agrícola, como já explanado, devem ser consideradas insumos de insumos e, portanto, não fazem jus ao creditamento na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

Igualmente, observando-se a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, não restou comprovado o atendimento ao critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Assim, conforme entendimento expresso no item anterior, não restou comprovado que tais veículos leves participam efetivamente do processo produtivo ou atende ao critério da essencialidade, consequentemente, as despesas com peças e serviços utilizados nesses veículos não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, previsto nos art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637 e 10.833/03.

Dessa forma, mantendo a glosa em relação a esta matéria.

### III - Despesas com Material e serviços de construção.

Sustenta a recorrente que em relação aos dispêndios com material e os serviços de construção, em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade agroindustrial da empresa, são incabíveis as mencionadas glosas de crédito e que mesmo na impossibilidade do desconto de créditos dessas despesas diretamente, deveria a fiscalização recalcular os créditos via depreciação, e não simplesmente glosar os créditos.

Transcrevo os artigos da Lei 10.833/2003, que repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002, que tratam do creditamento de PIS e Cofins:

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:

(...)

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

Assim, na medida em que se utiliza a depreciação e a amortização como base para a apuração do montante dos créditos relativos às edificações e benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros, a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins estabelece a

aplicação complementar da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), que tradicionalmente rege esta matéria.

Nesse contexto, é relevante colacionar as regras acerca de depreciação e amortização consubstanciadas no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99):

“Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 15, Lei nº8.218, de 1991, art. 20, Lei nº8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº9.249, de 1995, art. 30).

§1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº4.506, de 1964, art. 45, §1º).

Verifica-se assim que é legítimo apenas o creditamento das despesas com a depreciação ou amortização desses itens caso sejam ativáveis, haja vista tal possibilidade estar expressamente prevista na legislação de regência do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo e não como creditadas pela recorrente.

Na hipótese em que os dispêndios com benfeitorias em imóveis devam ser lançados, conforme a legislação do IRPJ, como custo ou despesa no resultado do exercício, não será possível a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins com fulcro no inciso VII do caput do art. 3º da Lei 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003.

Assim, não cabe a fiscalização apurar tais encargos a fim de conformá-los à previsão legal, devendo ainda o contribuinte comprovar sua ativação na contabilidade da empresa.

Mantendo assim a glosa em relação as despesas com material e serviços de construção.

#### IV. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

A decisão recorrida reconheceu como condição para apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins que a pessoa jurídica deveria recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, observando as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

Primeiramente, com referência ao aproveitamento de créditos extemporâneos, vejamos o que diz o artigo 3º da Lei 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, em seu caput e no parágrafo quarto:

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 ser-lhe nos meses subsequentes.

Vejam que, em interpretação literal e sistemática, o parágrafo quarto estabeleceu o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

Em suma, destaco que inexiste previsão legal que imponha a retificação das obrigações acessórias para o aproveitamento extemporâneo dos créditos de PIS/Pasep e COFINS.

Anote-se que a própria administração fazendária reconhece o direto de aproveitar créditos extemporâneos, conforme o previsto no Ato Declaratório Executivo nº 34, de 28 de Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

4.3.7 - Tabela Código de Base de Cálculo do Crédito: A ser utilizada na codificação da base de cálculo dos créditos apurado no período, no caso de ser preenchido registro de documentos e operações geradoras de crédito, nos Blocos A, C, D, F e 1 (**Créditos extemporâneos**). (grifou-se)

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo, sem necessidade de prévia retificação do DACON e DCTF.

### CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso apresentado, para reconhecer como possível a apropriação extemporânea de créditos das contribuições, afastando-se as glosas de créditos dessa natureza, observados os demais requisitos legais para seu creditamento.

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges

### Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Robson Costa, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos expostos pelo ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade créditos de insumos da fase agrícola.

Em seu voto, o i. Relator assinala que a discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Complementa que a discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

Não obstante de forma oportuna trouxe para o seu voto a decisão do STJ, no REsp 1.221.170 em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância, bem como sinaliza as correntes de entendimento quanto ao conceito de “insumo” a partir do exame dos julgados do CARF.

Após o advento de tal precedente vinculante do STJ, novos casos tratando desta matéria foram submetidos ao julgamento da CSRF, oportunidade em que aquele órgão julgador, se curvando ao entendimento exarado pelo tribunal superior, no citado *leading case*, admitiu o creditamento de PIS/Cofins para insumos empregados na fase agrícola de uma determinada agroindústria, ao aplicar o Teste de Subtração e reconhecer o direito ao crédito sobre essenciais e relevantes dispêndios, conforme se observa do Acórdão n. 9303-007.864 de relatoria da conselheira Tatiana Midori Migiyama.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

**COFINS. 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 resalte 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. **COFINS. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS.** Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem; (ii) aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo (...).

Entendo que a decisão do relator comungada pelo colegiado *a quo* mantendo a glosa sobre os gastos incorridos na formação da lavoura, melhor dizendo, sobre os insumos na

fase agrícola, de forma a interpretar que não estaria empregado diretamente no processo industrial da recorrente, qual seja, na industrialização do açúcar e do álcool, **não coexiste face ao entendimento majoritário desta turma**, que considerou a imprescindibilidade ou a importância destes itens no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte no seu processo produtivo, é no mínimo provocativo o sentir de julgar as despesas analisadas que tem relação direta com esse processo, pois dizem respeito ao plantio e formação da cana de açúcar, sendo a cana a matéria prima!

Nesse sentido, seria forçoso dizer que os gastos incorridos na formação da lavoura são dispêndios necessários em etapa anterior ao processo produtivo, e que na realidade seriam insumo de insumo, por não ser utilizado diretamente no processo produtivo os quais não dão direito ao creditamento na sistemática da apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS.

Ocorre que, buscando formar a convicção, o cerne da nossa missão como julgador, me aproponho do teor do voto da Ministra Regina Helena Costa, no REsp 1.221.170 cujo trecho pertinente se transcreve abaixo:

“(...). Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (...).”

Desta forma, entendo que 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 as comprovadas despesas com plantio da cana se enquadraria no egrégio conceito.

Outrossim, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem, portanto não teríamos açúcar nem álcool se não incorresse com as despesas com o plantio.

Nesse mesmo sentido tem sido o entendimento da Receita Federal do Brasil, especialmente exarado no parecer normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, conforme trecho que abaixo transcrevo:

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha

sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (ínsumo do ínsimo).

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.

Dante do exposto voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo os créditos de insumos da fase agrícola.

(assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa – Redator designado