



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10410.720589/2011-59  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.634 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** USINA CAETE S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUE ESGOTOU O SALDO CREDOR.

Com a lavratura de auto de infração para exigência de débitos apurados após ajustes realizados em procedimento fiscal, cabe à Unidade de Origem providenciar a reanálise da compensação efetuada e, se for o caso, apurar o saldo credor de acordo com o resultado proferido sobre o lançamento de ofício

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE. ART 8º DA LEI Nº 10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05.

O crédito presumido de PIS e COFINS na agroindústria somente pode ser aproveitado para a dedução das próprias contribuições no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parte do Recurso Voluntário, em relação aos créditos de PIS e COFINS originados de bens e serviços, bem como em relação ao crédito presumido utilizado nos períodos subseqüentes e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para que a Unidade de Origem providencie a reanálise da compensação objeto deste processo e, se for o caso, proceda à apuração do saldo credor, considerando o resultado proferido no PAF nº 10410.721891/2011-24. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-008.626, de 22 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10410.720579/2011-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Ariene D Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D Arc Diniz e Amaral.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento referente a créditos na apuração não cumulativa de COFINS, relativos a mercado externo e vinculado às respectivas declarações de compensação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maceió emitiu o Despacho Decisório, não reconhecendo/reconhecendo em parte o direito creditório.

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente por unanimidade de votos, nos termos do v. Acórdão proferido pela 14ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto, sendo os argumentos de defesa resumidos no respectivo relatório e os fundamentos da decisão sumariados na sua ementa, detalhados no voto:

- Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação destinado à venda, ou então que seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Considera-se insumo também o serviço prestado por terceiros aplicado na produção do produto destinado à venda ou na prestação de serviço;
- Para a apuração de PIS/Pasep e Cofins não cumulativo, a legislação prevê a dedução de créditos relativos às despesas com armazenagem, hipótese esta que não pode ser estendida a despesas com serviços que seriam decorrentes da armazenagem;
- Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário;
- Na apuração do PIS/Pasep e Cofins não cumulativo, o crédito sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode ser deduzido quando esses bens forem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- Não existe na legislação previsão para dedução na apuração do PIS/Pasep e Cofins não cumulativo de créditos sobre despesas com arrendamento rural;

- O crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento.

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância, apresentando tempestivamente o recurso voluntário, pelo qual pediu o provimento e a reforma da decisão administrativa, para o fim de:

- a) Reconhecer o equívoco das glosas procedidas pela fiscalização, de modo a reconhecer integralmente o direito ao crédito de PIS e COFINS e homologar integralmente as compensações formalizadas, diante da essencialidade e relevância dos bens e serviços ao exercício das atividades da Recorrente;
- b) Reconhecer o direito ao crédito decorrente da exportação do álcool para outros fins e respectivo rateio de despesas com exportação e comissão de venda;
- c) Reconhecer o crédito presumido utilizado nos períodos subsequentes e determinar a reconstituição dos valores da forma da planilha acostada com a defesa.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo.

Todavia, deve ser conhecido parcialmente, uma vez configurada inovação recursal quanto à matéria relativa ao crédito decorrente da exportação do álcool para outros fins e respectivo rateio de despesas com exportação e comissão de venda.

Como observado pelo Ilustre Julgador de primeira instância, neste processo a Contribuinte nada alegou em relação ao rateio proporcional efetuado pelo auditor-fiscal e aos seguintes motivos de glosas de créditos: *i)* produtos com alíquota zero; *ii)* despesas com exportação de álcool, que é enquadrado no regime cumulativo; *iii)* despesas com comissões sobre vendas de álcool, que é enquadrado no regime cumulativo; e *iv)* estoque de abertura sem a exclusão de produtos sujeitos à incidência cumulativa.

Da análise da peça de Manifestação de Inconformidade, é possível confirmar que, de fato, somente foram abordados os seguintes argumentos: *i)* definição de insumos para aproveitamento dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS; *ii)* natureza, objeto social e processo produtivo; *iii)* insumos desconsiderados pela Fiscalização; *iv)* crédito presumido sobre atividades agroindustriais.

Com relação aos insumos desconsiderados pela Fiscalização, a defesa inicialmente havia tratado apenas com relação aos custos imprescindíveis para aquisição dos produtos e serviços, passíveis de gerar créditos para a apuração do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa.

Por sua vez, a Contribuinte restringiu a peça inicial de defesa com os seguintes pedidos:

**V – DOS PEDIDOS**

Diante do exposto, requer a Contribuinte que Vossa Senhoria se digne a reconhecer integralmente o direito ao crédito determinado a realização da retificação de ofício, homologando integralmente a compensação realizada por meio do pedido de ressarcimento (PER) n. 22934.08613.270706.1.5.08-2460 e das declarações de compensações (DComp) n. 17190.66650.270706.1.7.08-4162 e n. 24137.19585.110806.1.3.08-66663, em virtude do:

- a) Conceito e abrangência dos “insumos” dentro do sistema não cumulativo do PIS e da COFINS, bem como pela essencialidade dos produtos e serviços que deram ensejo aos créditos utilizados, levando em consideração o amplo e complexo processo produtivo da Impugnante, tal como aqui demonstrado, reconhecendo, assim, os créditos;
- b) Reconhecimento o crédito presumido utilizado nos períodos subsequentes e, *ad cautelam*, caso não seja admitido a utilização do crédito presumido nos períodos subsequentes, o que se cogita apenas por cautela processual, se digne a proceder com a

restituição dos valores utilizados em cada período, conforme demonstrado na PLANILHA DE RECONSTITUIÇÃO (Doc. 06), reconhecendo, assim, o direito creditório da Impugnante.

A impugnação específica é prevista pelo Decreto nº 70.235/1972, que assim dispõe:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Com isso, ante a flagrante inovação recursal e, uma vez não se tratar de matéria de ordem pública, passível de possibilitar o conhecimento e análise de ofício, bem como não configurando fato superveniente, resta preclusa a análise sobre créditos decorrentes

da exportação do álcool para outros fins e respectivo rateio de despesas com exportação e comissão de venda.

Neste sentido, destaco decisão deste Colegiado em situação análoga:

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO. No Processo Administrativo Fiscal devem ser observados os Princípios Processuais da Impugnação Específica e da Preclusão, sendo que as matérias não propostas em sede de Manifestação de Inconformidade não podem ser deduzidas em Recurso Voluntário. Impossibilidade de inovação recursal, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Não Conhecido.

Crédito Tributário Mantido. (Acórdão 3402-005.802 – Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra)

**Por tais razões, tomo parcial conhecimento do recurso voluntário, para análise dos seguintes pedidos:**

- i) Reconhecer o equívoco das glosas procedidas pela fiscalização, de modo a reconhecer integralmente o direito ao crédito de PIS e COFINS e homologar integralmente as compensações formalizadas, diante da essencialidade e relevância dos bens e serviços ao exercício das atividades da Recorrente;
- ii) Reconhecer o crédito presumido utilizado nos períodos subsequentes e determinar a reconstituição dos valores da forma da planilha acostada com a defesa.

## **2. Mérito**

### **2.1. Dos insumos que deram origem aos créditos pleiteados pela Recorrente**

O PER/DCOMP objeto deste litígio foi apresentado para ressarcimento de crédito originado da Contribuição para o PIS/Pasep Exportação, bem como de parcela de tais créditos utilizada para dedução, sendo realizada verificação através de procedimento fiscal.

Consta nos autos o Termo de Encerramento Parcial do procedimento (MPF nº 04.4.0100-2008-00740-0), realizado sobre o período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007 com relação aos pedidos de ressarcimentos de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos Exportação representados pelos seguintes PER/DCOMP's:

PER/DCOMP	TRIBUTO	VALOR TOTAL DO CRÉDITO	VALOR CRÉDITO DATA TRANSMISSÃO	VALOR PER	DATA TRANSM.	Nº PROC ATRIBUÍDO AO PER/DCOMP	PERÍODO DE APURAÇÃO
33214.48732.270706.1.5.09-0605	COFINS	3.782.476,51	1.129.203,73	1.129.203,73	27/07/2006	10410.721349/2010-91	1º TRI 2005
22934.08613.270706.1.5.08-2460	PIS	786.421,69	194.840,28	194.840,28	27/07/2006	10410.720579/2011-13	1º TRI 2005
12417.79436.280706.1.5.08-5044	PIS	697.353,31	224.356,13	224.356,13	28/07/2006	10410.721355/2010-48	2º TRI 2005
38162.24352.310706.1.5.09-4636	COFINS	3.212.051,70	1.033.398,18	1.033.398,18	31/07/2006	10410.720580/2011-48	2º TRI 2005
08748.00827.140706.1.1.09-0500	COFINS	2.768.891,57	379.326,61	379.326,61	14/07/2006	10410.720581/2011-92	3º TRI 2005
24648.32195.140706.1.1.08-4520	PIS	601.140,91	82.353,81	82.353,81	14/07/2006	10410.720582/2011-37	3º TRI 2005
36017.77783.150906.1.1.08-5608	PIS	659.365,28	538.242,38	538.242,38	15/09/2006	10410.720583/2011-81	4º TRI 2005
00261.11619.111006.1.1.08-1420	PIS	425.355,40	393.676,28	393.676,28	11/10/2006	10410.721354/2010-01	1º TRI 2006
18599.99638.111006.1.1.08-3862	PIS	450.941,68	372.899,37	372.899,37	11/10/2006	10410.720584/2011-26	2º TRI 2006
30453.68580.120107.1.1.08-3342	PIS	868.064,58	718.292,89	718.292,89	12/01/2007	10410.721353/2010-59	3º TRI 2006
31946.23039.140207.1.5.08-9661	PIS	1.024.355,46	864.631,30	864.631,30	14/02/2007	10410.720585/2011-71	4º TRI 2006
20992.87374.250407.1.1.08-9670	PIS	151.275,56	119.415,88	119.415,88	25/04/2007	10410.720587/2011-60	1º TRI 2007
42450.04738.161109.1.5.09-9206	COFINS	2.344.933,29	1.036.077,05	1.036.077,05	16/11/2009	10410.721350/2010-15	1º TRI 2007
29170.76544.070108.1.5.09-6640	COFINS	3.434.789,78	993.824,17	993.824,17	07/01/2008	10410.721351/2010-60	2º TRI 2007
24745.29678.070108.1.5.08-0768	PIS	745.710,92	215.745,46	215.745,46	07/01/2008	10410.721352/2010-12	2º TRI 2007
03670.99312.040108.1.5.09-6720	COFINS	4.759.421,50	3.408.115,63	3.408.115,63	04/01/2008	10410.720589/2011-59	3º TRI 2007
06782.36898.040108.1.5.08-8769	PIS	1.033.295,33	740.166,23	740.166,23	04/01/2008	10410.720590/2011-83	3º TRI 2007
16227.25195.180208.1.1.09-9565	COFINS	3.719.486,91	2.486.371,80	2.486.371,80	18/02/2008	10410.720592/2011-72	4º TRI 2007
11479.32494.180208.1.1.08-1360	PIS	807.520,10	541.038,68	541.038,68	18/02/2008	10410.720591/2011-28	4º TRI 2007

A análise foi realizada sobre arquivos magnéticos contendo informações contábeis e fiscais, bem como memórias de cálculos da composição dos valores lançados nos DACON's relativos aos anos de 2005 a 2007, bem como notas fiscais, relatórios e documentos apresentados pela Contribuinte.

Com base na conclusão do levantamento fiscal, foi proferido o Parecer nº 158/2011, acatado em Despacho Decisório, pelo qual foi considerado parcialmente o direito creditório relativo à Contribuição para o PIS/PASEP exportação, sendo confrontado com os débitos indicados nas respectivas declarações de compensação.

O processo produtivo foi demonstrado pela Recorrente às fls. 120-134 e as notas fiscais constam às fls. 184 a 852.

A Recorrente consignou em peça recursal o seguinte objeto social, conforme art. 2º do Estatuto Social:

- a) Cultivo, extração e industrialização da cana-de-açúcar e seus derivados industriais;
- b) Produção e comercialização de energia elétrica;
- c) Comercialização da produção própria de seus produtos e de terceiros;
- d) Comercialização de produtos e mercadorias de terceiros;
- e) Exportação de produção própria e de terceiro;
- f) Importação;
- g) Participação no capital de outras empresas.

Com relação à definição de insumos para aproveitamento dos créditos de PIS e da COFINS, a Unidade de Origem considerou o conceito aplicado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, com interpretação restritiva somente àquele aplicado ou consumido em ação direta sobre o produto em fabricação, excluindo os

custos, despesas ou encargos que reflitam indiretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Com isso, foram efetuadas glosas de créditos originados de bens e serviços que a Fiscalização considerou tomados indevidamente pela empresa, conforme ITEM 6 do Termo de Encerramento Fiscal, tratados em peça de Recurso Voluntário através dos Item VI (DAS GLOSAS PROCEDIDAS PELA FISCALIZAÇÃO), quais sejam:

i) **Materiais diversos:** adesivos, armários, baterias, cadeados, caixas plásticas, discos de lixa, escada de alumínio, filtro tela ar condicionado, fones de ouvido, lanternas, microfones, pilhas, postes de concreto, raticidas, super bonder, e outros.

ii) **Serviços diversos:** assessoria e consultoria, carregamento, atualização de software, confecção de bolsas, adesivação de capacetes, cálculos estruturais, limpeza e pintura, lavanderia, impermeabilização, topografia, carpintaria, manutenção e recarga em extintores, instalação de ar condicionado, dentre outros.

iii) **Materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas e ferramentas:** soda cáustica em escama, hipoclorito de sódio, alicates, balança doméstica, caixas de ferramentas, enxadas, foices, limas, furadeiras, lupas, macacos hidráulicos, picaretas, serras, termômetros, tesouras, trenas, voltímetros, entre outros.

iv) **Materiais, serviços e combustíveis (gasolina e álcool carburante) utilizados em veículos leves,** tais como Gol, Saveiro, Hillux, Mitsubishi L200, Ford Ranger, VW Kombi, Uno Mille, motocicletas, bicicletas, locações de veículos leves e outros.

v) **Materiais e serviços utilizados na construção civil:** gastos com benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, sendo o correto seria a empresa incorporar tais gastos com benfeitorias em seu ativo e partir deste momento aproveitar os gastos com depreciação e amortização como crédito.

vi) **Produtos com alíquota zero:** bactericida, cotesia flavipes, fosfatec nitrofosfatado, fosfatado fonte de fósforo, uréia, canas para sementes, mudas de cana para plantio, mudas de cana variedades para multiplicação, mudas de laranja, mudas de limão, entre outros.

vii) **Despesas com exportação,** lançadas em sua contabilidade na conta 6.1.5.630.04 – DESPESAS COM EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO, cujo historio de lançamentos contábeis elucida que tais despesas se referem a serviços de despachantes aduaneiro, serviços de assessoria aduaneira, serviços de desembarço aduaneiro, serviços de recebimento e embarque, serviços de controle de estoque, despesas pela utilização da infraestrutura portuária, despesas com emissão de certificados, serviços de supervisão, serviços de coleta e análise de álcool, serviços de assessoria na exportação, entre outros.

viii) **Transportes de pessoal ou transportes de trabalhadores.**

ix) **Transportes diversos:** transportes de estudantes, de bagaço, de barro/argila, de equipamento/materiais agrícolas, de equipamentos/materiais industriais, de fuligem, de cascalho e pedras, de terra/tocos, de adubo/gesso, barro/argila, calcário/ fertilizantes, combustível, grãos/sementes, mudas de cana, resíduos industriais, dentre outros.

x) **Comissões sobre vendas:** representantes comerciais.

xi) **Arrendamentos agrícolas,** cujas despesas foram encartadas na contabilidade na conta 6.1.5.630.12 – ARRENDAMENTOS PJ, que foram declaradas nos DICON dos anos de 2005 a 2007 na Linha 05 – Despesas com Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas, tendo sido verificado, por amostragem, que os contratos que embasaram os lançamentos contábeis dizem respeito a arrendamentos agrícolas.

xii) **Despesas com carregamento e serviços de movimentação de mercadorias** lançadas na contabilidade na conta 6.1.1.607.03.

A Unidade de Origem procedeu ao rateio proporcional das receitas relativas ao mercado externo em relação às receitas totais, considerando a contabilidade da empresa.

**Ocorre que, após os ajustes realizados em procedimento e, sendo constada a insuficiência de recolhimentos das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, a Fiscalização procedeu ao lançamento de ofício, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10410.721891/2011-24, já julgado perante este Tribunal Administrativo em 17/10/2018 através do v. Acórdão nº 9303-007.535, com o seguinte resultado:**

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para os temas i, ii, iii e iv, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que negaram provimento ao recurso; e os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que deram provimento total. Julgamento realizado nos seguintes termos: **(i) em relação ao transporte de barro e argila**, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que negaram provimento; **(ii) em relação ao transporte de fuligem, cascalho, pedras, terra e tocos**, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que negaram provimento; **(iii) em relação ao transporte de materiais diversos**, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que negaram provimento; **(iv) em relação à manutenção de rádios amadores**, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que negaram provimento; e **(v) em relação à graxa e materiais de limpeza**, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

A Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o v. Acórdão nº 3403-002.318, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário da Contribuinte.

**A decisão da CSRF foi proferida com a seguinte Ementa:**

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

Período de apuração: 01/01/2005 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.

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS DE INSUMOS. CUSTOS DE FORMAÇÃO DAS LAVOURAS. POSSIBILIDADE.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os bens e serviços utilizados nas lavouras, quais sejam, sobre transportes de bagaço, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, vez que, “subtraindo” tais itens, não seria possível o sujeito passivo conduzir sua atividade, produzindo e vendendo o produto final. Com esse mesmo fundamento, revela-se a impossibilidade, no vertente caso, em relação aos créditos com (i) transporte de barro e argila; (ii) transporte de fuligem, cascalho, pedras, terra e tocos; (iii) transporte de materiais diversos e (iv) manutenção de rádios amadores, pois tais itens não superam o teste da subtração.

**PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.**

Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03. Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem “imóvel rural” como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/01/2005 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.

**COFINS. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS DE INSUMOS. CUSTOS DE FORMAÇÃO DAS LAVOURAS. POSSIBILIDADE.**

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os bens e serviços utilizados nas lavouras, quais sejam, sobre transportes de bagaço, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, vez que, “subtraindo” tais itens, não seria

possível o sujeito passivo conduzir sua atividade, produzindo e vendendo o produto final. Com esse mesmo fundamento, revela-se a impossibilidade, no vertente caso, em relação aos créditos com (i) transporte de barro e argila; (ii) transporte de fuligem, cascalho, pedras, terra e tocos; (iii) transporte de materiais diversos e (iv) manutenção de rádios amadores, pois tais itens não superam o teste da Subtração.

**COFINS. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.**

Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03. Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

De acordo com informações constantes do COMPROT<sup>1</sup>, em 15/09/2020 o processo foi encaminhado para inscrição em dívida ativa.

Portanto, com relação aos insumos que deram origem aos créditos pleiteados no PER/DCOMP objeto deste processo e, considerando a repercussão do objeto do auto de infração sobre o direito creditório em análise, cabe à Unidade de Origem providenciar a reanálise da compensação efetuada e, se for o caso, apurar eventual saldo credor, considerando o resultado do v. Acórdão nº 9303-007.535, proferido no PAF nº 10410.721891/2011-24.

## **2.2. Do crédito presumido sobre atividades agroindustriais**

O processo produtivo abordado pela Recorrente versa sobre o cultivo, extração e industrialização da cana-de-açúcar, para fins de comercialização da produção própria e de terceiros de etanol e açúcar, bem como de produção e comercialização de energia elétrica.

Esclareceu a Recorrente que a comercialização é feita para os mercados interno e externo.

A Fiscalização considerou como indevida a inclusão de crédito presumido sobre atividades agroindustriais, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo – ADI nº 15, de 22 de dezembro de 2005, pelo qual o crédito em referência não pode ser objeto de ressarcimento, só podendo ser utilizado na compensação do PIS/COFINS devidos no período.

Argumentou o Auditor Fiscal que a única possibilidade prevista na legislação para o aproveitamento de créditos presumidos da atividade agroindustrial em pedidos de ressarcimento só ocorreu com o advento da Lei nº 12.058/2009, alcançando basicamente apenas alguns produtos da pecuária bovina.

A apuração teve por origem os DACON'S referentes ao ano de 2005, registrados nas Fichas de Apuração dos Créditos do PIS e da COFINS, coluna "RECEITA DE EXPORTAÇÃO", Linha "CRÉDITO TOTAL APURADO NO MÊS, APÓS AJUSTES".

---

<sup>1</sup> <https://comprot.fazenda.gov.br/comprotegov/site/index.html#ajax/processo-consulta-dados.html>

O i. Auditor Fiscal esclareceu que os valores foram glosados apenas para fins de ressarcimento, continuando a integrar o saldo remanescente de créditos nos respectivos meses.

O ilustre Julgador *a quo* manteve tal glosa, invocando a Solução de Consulta Cosit n.º 69/217<sup>2</sup>, com a seguinte conclusão:

Essa alegação não tem procedência porque, ao contrário do que crê a contribuinte, as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, não permitem a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos.

Com efeito, o art. 5.º, §§ 1.º e 2.º, da Lei n.º 10.637, de 2002, e o art. 6.º, §§ 1.º e 2.º, da Lei n.º 10.833, de 2003, que preveem a compensação e o ressarcimento de créditos não utilizados em razão da não incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre exportação, se referem, exclusivamente, aos créditos básicos previstos no art. 3.º desses diplomas legais, nos quais à época já não havia hipótese de crédito presumido.

A Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, ao disciplinar a apuração de créditos presumidos pelas agroindústrias, revogou expressamente esses dispositivos da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, que tratavam dessa questão.

Logo, o ADI n.º 15, de 2005, não criou nenhuma restrição, não havendo que se falar em violação ao princípio da legalidade ou ao princípio da hierarquia das normas.

O que ADI n.º 15, de 2005, fez foi simplesmente deixar clara a correta interpretação da legislação, para que, contribuintes como a manifestante, não se equivocassem em sua aplicação.

Por sua vez, a defesa argumentou que através da ADI n.º 15/2005 viola o Princípio da Legalidade e da Hierarquia das Normas, pretendendo a Fiscalização impor restrições ao aproveitamento de créditos das contribuições e, com isso, contrariando diretamente as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, que buscam a desoneração tributária através do regime da não cumulatividade. Argumentou, ainda, que a Lei n.º 10.925/2004 não impôs qualquer empecilho à utilização de tais créditos, devendo ser considerado o art. 8.º, § 2.º, que prevê a possibilidade de utilização do crédito não aproveitado em determinado mês nos meses subsequentes.

Como já mencionado neste voto, diante da glosa dos créditos presumidos e, constada a insuficiência de recolhimentos das contribuições após ajustes realizados pela Fiscalização, foi lavrado o auto de infração objeto do **PAF n.º 10410.721891/2011-24**.

O crédito presumido em análise não foi objeto de Recurso Especial, permanecendo, portanto, o resultado proferido pela Colenda 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, através do v. **Acórdão n.º 3403-002.318**, conforme Ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

---

<sup>2</sup> CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8.º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido apurado na forma do art. 8.º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, somente pode ser utilizado para dedução do valor da Cofins apurado no regime de apuração não cumulativa.

Não são aplicáveis ao crédito presumido apurado na forma dos arts. 8.º da Lei n.º 10.925, de 2004, as permissões de utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro constantes, entre outros, do inciso II do § 1.º e § 2.º do art. 5.º da Lei n.º 10.637, de 2002, do inciso II do § 1.º e § 2.º do art. 6.º da Lei n.º 10.833, de 2003, do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, e do art. 56-A da Lei n.º 12.350, de 2010.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RATEIO DOS INSUMOS. ART. 3º, § 7º, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. PROPORÇÃO ENTRE RECEITAS SUJEITAS AOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO.

A venda de álcool para fins carburantes deve ser tratada como receita sujeita ao regime cumulativo de incidência, para a determinação da proporção entre receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo, que será aplicada no rateio das aquisições dos insumos que geram direito de crédito.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. ART. 3º, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. DEMONSTRAÇÃO.

O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI.

A configuração de insumo depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas e o arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas.

**PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS**

**O tratamento que deve ser dado ao crédito presumido da agroindústria é o do regime aplicável ao crédito ordinário relativo ao mercado interno que apenas pode ser aproveitado para redução da própria contribuição nos meses subsequentes e não o regime do crédito correspondente à exportação que pode ser objeto de restituição e compensação.**

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte (sem destaque no texto original)

**No r. voto condutor da decisão em referência, assim fundamenta o i. Conselheiro Relator Ivan Allegretti sobre tal glosa:**

### **3) Aplicação do crédito presumido para a agroindústria.**

O contribuinte não tem direito de utilizar os créditos presumidos da agroindústria para a compensação com outros tributos.

O art. 8º, § 3º, II da IN 660/2006 não deixa margem de dúvida ao estipular que o crédito presumido “*Não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento*”.

Tal previsão parece ser consequência necessária do disposto no art. 8º, § 2º da Lei nº 10.925/2004:

*§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

**Com efeito, o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 resume o rito de aproveitamento dos créditos ordinários de PIS/Cofins não-cumulativos, dispondo que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.**

**Assim, o tratamento que deve ser dado ao crédito presumido é o do regime aplicável ao crédito ordinário relativo ao mercado interno – que apenas pode ser aproveitado para redução da própria contribuição – e não o do crédito correspondente à exportação – que pode ser objeto de restituição e compensação.**

Por isso não impressiona a ginástica do contribuinte ao pretender que se aplicasse isoladamente a regra de geração e aproveitamento dos créditos correspondentes às receitas de exportação, quando a interpretação conjunta dos dispositivos envolvidos deixa claro que a exportação conduz à repartição proporcional entre as regras do mercado interno e externo, mas apenas em relação às hipóteses ordinárias de geração de crédito, pois em relação ao crédito presumido da agroindústria houve previsão expressa de que não poderia ser compensado. **(sem destaque no texto original)**

Observo, por oportuno, que no mesmo sentido já decidi este Colegiado, a exemplo do v. Acórdão nº 3402-007.241, de relatoria da Ilustre Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, proferido com a seguinte Ementa:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO ART 8º DA LEI N. 10.925/2004 ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05 ILEGALIDADE INEXISTENTE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04 só pode ser utilizado para a dedução do PIS e da COFINS no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Todos os créditos normais do contribuinte devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de ressarcimento das exportações, independente de ser ou não o mesmo vinculado ao mercado externo.

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

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

TAXA SELIC. RESSARCIMENTO PIS. SÚMULA CARF 125.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

#### Recurso Voluntário Provido em Parte.

Em suma, a restrição imposta pelo Ato Declaratório Interpretativo n.º 15/2005 já era prevista pelo artigo 8.º, § 2.º da Lei n.º 10.925/2004, e o crédito presumido na Agroindústria somente pode ser utilizado para a dedução das contribuições para o PIS e da COFINS no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos, nos termos da Solução de Consulta COSIT n.º 69/2017, igualmente invocada pela DRJ de origem para manter a glosa em análise.

De qualquer forma, como já mencionado, a questão igualmente foi decidida através do julgamento ao PAF n.º 10410.721891/2011-24, devendo ser aplicado o resultado proferido sobre o lançamento de ofício na apuração de eventual saldo credor objeto do presente processo.

#### **3. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço em parte do Recurso Voluntário, em relação aos créditos de PIS e COFINS originados de bens e serviços, bem como em relação ao crédito presumido utilizado nos períodos subsequentes e, na parte conhecida, dou provimento parcial para que a Unidade de Origem providencie a reanálise da compensação objeto deste processo e, se for o caso, proceda à apuração do saldo credor, considerando o resultado proferido no PAF n.º 10410.721891/2011-24.

### **CONCLUSÃO**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1.º e 2.º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parte do Recurso Voluntário, em relação aos créditos de PIS e COFINS originados de bens e serviços, bem como em relação ao crédito presumido utilizado nos períodos subsequentes e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para que a Unidade de Origem providencie a reanálise da compensação objeto deste processo e, se for o caso, proceda à apuração do saldo credor, considerando o resultado proferido no PAF n.º 10410.721891/2011-24.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator