



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.720878/2009-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.215 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente S/A USINA CORURIBE AÇÚCAR E ÁLCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

RATEIO. RECEITAS CUMULATIVAS E NÃO CUMULATIVAS.

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, em relação apenas a uma parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

CRÉDITOS PRESUMIDOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Os créditos presumidos da agroindústria disciplinados pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 se submetem às formas de rateio previstos nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados diretamente no processo produtivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. CRÉDITOS DE PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Não incidirá SELIC no ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.

DCOMP ORIGINAL. DÉBITOS. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação original.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer o crédito da contribuição sobre os seguintes gastos:

a) EPI's (Equipamentos de Proteção Individual) e itens diversos de vestuário e uniformes , tais como : avental de couro, bota de borracha, luva de couro, camisas , capacete, óculos de proteção, protetor auricular, colete, meião, calça etc;

b) Material de Manutenção de Motocicletas e Veículos Leves: lanternas, assentos, buzinas, espelhos, manoplas etc. (apenas os aplicados na produção);

c) Material usado na construção civil (apenas os bens aplicados nos imóveis em que realizada a atividade produtiva da Recorrente - produção de açúcar e álcool e se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem);

d) Construção Civil : CIPESA Engenharia S/A, Elektra Engenharia VOS (apenas os serviços aplicados nos imóveis em que realizada a atividade produtiva da Recorrente - produção de açúcar e álcool e se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem).

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hércio Lafetá Reis, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada) e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de PIS – Exportação com origem no 2º trimestre de 2006.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra o deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento (PER de nº 04833.69026.100408.1.1.08- 8515) de créditos de PIS/Pasep do 2º trimestre de 2006, resultantes da não incidência desta contribuição sobre as receitas de exportação.

A contribuinte pleiteou no PER em análise o montante de R\$ 319.356,87, tendo lhe sido deferido, pela DRF de Maceió/AL, o valor de R\$ 290.269,08. É, portanto, contra o indeferimento de R\$ 29.087,79 que se insurge a interessada.

O Auditor Fiscal explica que a contribuinte dedica-se, basicamente, à produção de açúcar e álcool, tanto para fins carburantes como para outros fins e que sua comercialização é feita majoritariamente para o mercado externo. Diz que a empresa possui quatro unidades produtivas: Matriz, Iturama, Campo Florido e Limeira do Oeste. Informa que a interessada também auferir outras receitas, dentre as quais destaca-se a venda de energia elétrica decorrente da queima do bagaço de cana. Relata, outrossim, que o deferimento parcial do crédito decorreu dos seguintes motivos.

1. Aplicação incorreta dos percentuais de rateio para a cana-de-açúcar adquirida de pessoa física

A autoridade fiscal explica que a empresa pode, segundo a legislação de regência, optar pelo método da apropriação direta ou do rateio proporcional para a determinação dos créditos dos insumos comuns, no caso de estar sujeita à incidência cumulativa (álcool carburante) e à incidência não cumulativa (açúcar e álcool para outros fins).

Aduz que, uma vez feita a opção, a escolha deverá ser uniforme para todo o ano-calendário.

Informa que o método escolhido pela empresa foi o do rateio proporcional com base na receita bruta, conforme evidenciou no Dacon e Demonstrativos de Apuração.

Entretanto, no que se refere ao cálculo do crédito presumido relativo às atividades agroindustriais, que diz respeito às aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas, foi constatado que a empresa utilizou critério diferente, assim explicado:

- a totalidade da cana-de-açúcar adquirida pela unidade “Limeira do Oeste” foi considerada como sendo destinada exclusivamente à produção de álcool carburante e que não foi utilizada para fins de rateio ou apuração de créditos;
- a totalidade da cana-de-açúcar adquirida de pessoas físicas pela unidade “Matriz” foi considerada como sendo destinada exclusivamente à produção de açúcar e, desta forma, foi integralmente aproveitada para fins de crédito, sem sofrer qualquer tipo de rateio;
- a cana-de-açúcar adquirida pelas unidades “Iturama” e “Campo Florido” foi rateada entre o açúcar e o álcool carburante com base nos dados do Livro de Produção Diária, livro de controle interno da empresa, no qual demonstra a

utilização da cana dentro da Usina. A parte correspondente ao álcool carburante não foi considerada para fins de crédito e a parte correspondente ao açúcar foi integralmente considerada na apuração do crédito.

Entretanto, a autoridade fiscal considerou tal procedimento indevido. Por tal razão, apurou os novos valores do crédito presumido sobre atividades agroindustriais, utilizando os mesmos valores de aquisição de cana de pessoa física utilizados pela empresa e informados em sua memória de cálculo, porém aplicando os percentuais que a empresa considerou no rateio dos demais custos e encargos comuns. Tal apuração está demonstrada na planilha “Apuração do Crédito Presumido-Atividades Agroindustriais” (Anexo 06 - Planilhas de Apuração dos Créditos).

2. Glosa de créditos de bens utilizados como insumos

A autoridade fiscal explica que constatou na análise dos arquivos magnéticos entregues pela empresa, a existência de diversos bens que não se enquadram no conceito de insumo. Dentre estes bens, lista os seguintes:

- EPI (Equipamentos de Proteção Individual) e itens diversos de vestuário e uniformes, tais como boné em tergal, sapato de couro preto com cadarço, camiseta branca com manga, meião tipo jogador, de futebol, camisa social manga curta, bermuda taktel, etc .

- Tintas e pincéis: tinta branca para parede, tinta látex branco neve, tintas spray, pincel cabelo, etc ;

- Material utilizado em manutenção e reparo de motos e veículos leves:

lanternas, assentos, buzinas, espelhos, manoplas, etc

- Material utilizado em construção civil e serviços hospitalares;

- Outros materiais sem direito a crédito: faqueiro, flores tropicais, creme protetor, troféus, etc

Informa que nas planilhas “Relação de Materiais Sem Direito ao Crédito”)

estão relacionados os materiais que tiveram seu crédito glosado.

3. Glosa em créditos de bens utilizados como insumos no processo produtivo (itens exclusivos da fabricação de álcool)

A autoridade fiscal relata que a Usina Coruripe produz e comercializa produtos sujeitos à incidência cumulativa (álcool para fins carburantes) e produtos sujeitos à incidência não cumulativa (açúcar, álcool para outros fins, bagaço,). Diz que o regime de crédito da não cumulatividade do PIS/Cofins, segundo a legislação, abrange apenas os custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência não cumulativa, estando expressamente excluídos da apuração custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de incidência cumulativa, como é o caso do álcool para fins carburantes.

Entende que o procedimento que a contribuinte deveria adotar seria, primeiramente, excluir do montante dos insumos adquiridos, aqueles de utilização exclusiva na produção do álcool e aplicar para os insumos comuns o

percentual de rateio proporcional, para, após, obter o montante do crédito correspondente ao açúcar a ser informado no Dacon.

Afirma que a primeira parte do procedimento, ou seja, a retirada dos insumos exclusivos do álcool não chegou a ser feita e, indevidamente, tais materiais vieram a fazer parte do rateio global dos insumos comuns, o que superestimou o valor do crédito devido.

Informa que o procedimento correto foi efetuado, tendo sido excluído da apuração as aquisições dos seguintes insumos de uso exclusivo na fabricação do álcool: ácido sulfúrico industrial, antiespumante, dispersante de espuma, ciclohexano, antibióticos, neutralizante. Diz que estão relacionados os materiais que tiveram suas aquisições retiradas da apuração na Planilha “Relação dos Materiais Sem Direito ao Crédito”.

4. Glosa em créditos de serviços utilizados como insumos no processo produtivo

O Auditor Fiscal relata que constatou em análise do arquivo magnético que a empresa se creditou da totalidade dos serviços que lhe foram prestados, independentemente de serem aplicados ou não no processo produtivo. Informa que foram encontrados serviços os mais diversos possíveis, tais como: advocacia em geral, planejamento tributário, construção civil, serviço médico e hospitalar, propaganda e marketing, confecção de material promocional, faixas e cartazes, promoção comercial, treinamento gerencial e de RH, auditoria, serviços de despachante, etc. Entende que não é possível à contribuinte se creditar de créditos relativos aos dispêndios com os serviços indicados. Traz soluções de consulta emitidas pela RFB neste sentido. Informa que os créditos glosados estão demonstrados na planilha “Relação de Serviços Glosados na Apuração do Crédito de PIS/Cofins não-cumulativos”.

Cientificada do despacho decisório em 02/03/2011 (fl. 84), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 31/03/2011. No tópico “I – Síntese do Pedido” faz um breve relato do crédito pleiteado. No tópico “II – Das razões para a reforma da decisão”, defende-se das glosas realizadas em diversos itens, a seguir sintetizadas.

A. PRELIMINARMENTE - DA IMUTABILIDADE DOS SALDOS DOS DACONS ATÉ OUTUBRO DE 2005 - OCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA DECADÊNCIA PARA AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES FISCAIS

Afirma que foi cientificada do resultado da ação fiscal em 02/03/2011, razão pela qual entende que qualquer repercussão tributária, por conta de eventual glosa dos créditos tempestivamente escriturados nos Dacon somente poderia alcançar período não abrangido pela decadência. Aduz que as glosas realizadas, portanto, somente poderiam alcançar as informações do Dacon do mês de fev/06. Assevera que o Dacon, “*misto de escrituração fiscal de PIS/CONFINS (débito e crédito) e declaração do contribuinte, somente pode ser revisto no prazo decadencial de 05 (cinco) anos*”. Traz importante doutrina sobre o tema da decadência. Conclui que “a recomposição dos DACONS feitas em apurações encerradas há mais de cinco anos não poderiam acontecer, porquanto as informações de tais períodos estão acobertadas pela DECADÊNCIA”.

B. EQUÍVOCO DO SALDO DE CRÉDITOS DE MESES ANTERIORES

Diz que a autoridade fiscal se equivocou quanto ao número indicado em sua planilha na rubrica “saldo de crédito de meses anteriores”, uma vez que os valores apontados não correspondem aos valores indicados no Dacon de dezembro/2006, conforme se verifica do documento em anexo. Por isso, requer a reforma da decisão exarada.

C. DO CORRETO MÉTODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO

Alega que os parágrafos 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prescrevem, “claramente, que a utilização do método de ‘apropriação direta’ ou de ‘rateio proporcional’ diz respeito aos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos elencados no seu artigo 3º”. Aduz que para o crédito da agroindústria, o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 não determina a mesma forma de apuração. Argumenta que tal disposição manda apurar o crédito presumido sobre a aquisição de cana-de-açúcar destinada à fabricação de alimentação humana ou animal, observando-se, apenas, o §4º (o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes) do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entende, por isso, que não é lícito trazer outras regras do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que não estejam expressamente mencionadas pelo art. 8º da Lei 10.925/2004 como aplicáveis ao crédito presumido da agroindústria. Diz que essa exegese do crédito presumido da agroindústria, inclusive, é imposta pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005, que veda a utilização do saldo credor do mencionado benefício fiscal para compensação, na forma do art. 6º, § 1º da Lei nº 10.833/2003, porque este direito seria privativo do crédito da não cumulatividade do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Alega que agiu corretamente quando apurou, em cada um dos seus estabelecimentos, o montante da cana-de-açúcar destinada à produção de açúcar, segregando-a daquela utilizada para produzir álcool, na forma do art. 8º da Lei 10.925/2004, uma vez que não lhe são aplicáveis as restrições impostas pelos parágrafos 7º, 8º e 9º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por fim, pede, alternativamente, acaso a DRJ ratifique o entendimento da autoridade fiscal, que seja calculado o crédito presumido com base no rateio da receita bruta proporcional, também, sobre as aquisições de cana de pessoa física da filial de Limeira do Oeste.

D. DA INCORRETA INCIDÊNCIA DOS INSUMOS SOBRE VALORES RECEBIDOS PELA EMPRESA A TÍTULO DE SUBSÍDIO GOVERNAMENTAL

A contribuinte alega que outro ponto a merecer reparo é o relativo à inclusão de subsídio governamental repassado pelo Sindicato patronal da empresa, em função de determinação judicial, no campo de incidência do PIS/Cofins, sem sequer averiguar a natureza de tais valores. Diz que o referido montante trata-se de subvenção de investimento, utilizada para expansão do setor da agroindústria do açúcar e etanol e, nessa qualidade, não pode ser tributado pelo PIS/Cofins, pois o referido numerário não integra a receita bruta do exercício. Argumenta que as subvenções de investimento são recebidas em conta de reserva de capital,

o que a descaracteriza como receita bruta. Traz julgados do CARF sobre a matéria.

Explica que a fiscalização, no entanto, fez incidir o PIS/Cofins sobre os valores da referida subvenção. Reclama que devem ser anulados os lançamentos decorrentes da inclusão do citado subsídio/subvenção na base de cálculo das contribuições.

Diz que não pode prosperar, igualmente, as glosas de créditos de PIS/Cofins relativos às aquisições de EPI, material de limpeza, material de construção, material de manutenção de motocicletas e veículos leves, material de comunicação, ferramentas e suas partes, assim como entende ser improsperável a glosa de créditos referentes à prestação de serviços de construção civil, transporte de pessoal, veículos leves e serviços de comunicação.

Sobre esta questão, entende que o conceito de insumos e serviços no âmbito da agroindústria sucroalcooleira não comporta a interpretação dada pela fiscalização.

Diz não restar dúvidas de que sua atividade tanto é agrícola (produção de cana-de-açúcar) quanto industrial (produção de açúcar e álcool), razão pela qual se configura como uma agroindústria sucroalcooleira.

Explica que, no caso da agroindústria sucroalcooleira, a produção de bens ou produtos destinados à venda, de que fala o artigo 3o, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, está integrada, basicamente, em três esferas: a) a produção ou compra de cana-de-açúcar; b) o corte, carregamento e transporte, próprio ou prestado por outras pessoas jurídicas, da cana-de-açúcar, produzida ou adquirida, do campo para a fábrica; c) a transformação da cana-de-açúcar em açúcar e álcool.

Aduz que os parâmetros a serem considerados para se definir o que é insumo no âmbito do PIS/Cofins não-cumulativos *“são a inerência à atividade econômica de produção e fabricação e o grau de relevância que os bens e serviços possuem (no âmbito da atividade) para o desenvolvimento do respectivo processo de produção ou de fabricação, ou para obtenção do produto final (necessário ou útil para tanto) com características e qualidade buscadas”*.

Com base nesses parâmetros, diz que se creditou dos bens e serviços intrinsecamente vinculados à produção, que foram adquiridos de pessoa jurídica e não estão incluídos no ativo imobilizado da empresa. Afirma estar seguindo a orientação da Superintendência da 4a Região Fiscal firmada na Solução de Consulta nº 31/2008.

Argumenta, outrossim, com base em Solução de Consulta emitida pela SRRF da 10a Região Fiscal, que o conceito de produção abrange desde a extração da matéria-prima até o seu beneficiamento. Entende, assim, que os bens e os serviços glosados contribuem para a consecução de sua atividade, já que necessita transportar seus empregados para o local da produção, pagando, para tanto, a pessoas jurídicas pelo frete do transporte dos seus trabalhadores rurais para o local da extração da cana-de-açúcar e dos seus trabalhadores industriais para a fábrica. Diz que, nesse caso, trata-se de serviço prestado na produção de mercadoria destinada à venda e, por isso, os custos com o frete de transporte de

empregados na produção de cana-de-açúcar e na produção industrial devem fazer jus ao desconto de créditos.

Afirma que o mesmo ocorre em relação às peças e aos serviços vinculados a veículos leves e motocicletas e os rádios de comunicação, que são utilizados por agrônomos e empregados agrícolas da empresa para atuar na análise da lavoura de cana-de-açúcar, que se espalha por milhares de hectares. Quanto ao EPI e às ferramentas, explica que estes são utilizados pelos trabalhadores rurais para cortar cana e pelos trabalhadores industriais na manutenção da linha de produção da empresa, sendo inequívoco que se desgastam na produção de cana-de-açúcar e de seus produtos derivados. No caso das ferramentas, alega que há, inclusive, Solução de Consulta nº 30/2010 da SRRF da 9ª Região reconhecendo o direito ao creditamento.

Alega, ainda, que a fiscalização utilizou conceitos do IPI para interpretar os créditos de PIS/Cofins, o que, segundo entende, é absolutamente inadequado.

Enfim, diz ser inequívoco que cumpriu rigorosamente o disposto na legislação de regência no que tange à apropriação dos créditos de PIS/Cofins não cumulativos, o que impõe a revisão da decisão que deferiu apenas parcialmente seu pedido de ressarcimento.

Requer o reconhecimento da preliminar de decadência da aferição das informações fiscais do Dacon e, no mérito, o reconhecimento dos créditos glosados.

É o relatório.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/CTA n.º 06-49.847, de 05/11/2014 (fls. 128 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

RATEIO. RECEITAS CUMULATIVAS E NÃO CUMULATIVAS.

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

CRÉDITOS PRESUMIDOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Os créditos presumidos da agroindústria disciplinados pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 se submetem às formas de rateio previstos nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 145 e ss., por meio do qual aduz, em síntese: a) o método de apuração do crédito presumido adotado pela fiscalização não respalda legal; b) o conceito de insumo é mais amplo do que o adotado pela fiscalização (contesta a glosa em relação a dispêndios com vestuário, EPI e outros, conforme indicados na planilha “Relação de Materiais sem Direito ao Crédito”; dispêndios relacionados com a fabricação de álcool carburante; despesas relacionadas a serviços relacionados como insumos no processo produtivo - “Relação de Serviços Glosados na Apuração de PIS/Cofins não cumulativos); d) aplicação obrigatória do regime não cumulativo a partir da Emenda Constitucional nº 42, de 2003; e) incidência dos juros sobre o crédito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de crédito do PIS não cumulativo (mercado externo), oriundo do 2º trimestre de 2006. A atividade da Recorrente é a produção de açúcar e álcool, tanto para fins carburantes como para outros fins, submetendo-se à incidência cumulativa (álcool carburante) e à incidência não cumulativa (açúcar e álcool para outros fins).

Deferido em parte pela unidade de origem e interposta manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente.

Em síntese, foram realizadas as seguintes glosas pela fiscalização, conforme descrito no Relatório Fiscal acostado aos autos: a) aplicação incorreta dos percentuais de rateio para a cana-de-açúcar adquirida de pessoa física; e b) utilização de créditos indevidos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumo no processo produtivo. Os bens e serviços glosados foram os seguintes:

Bens:

- EPI's (Equipamentos de Proteção Individual) e itens diversos de vestuário e uniformes , tais como : avental de couro, bota de borracha, luva de couro, camisas , capacete, óculos de proteção, protetor auricular, colete, meião, calça etc;

- Tintas e pincéis: tinta branca para parede, tinta látex branco neve, tintas spray, pincel cabelo etc;

- Material de Manutenção de Motocicletas e Veículos Leves: lanternas, assentos, buzinas, espelhos, manoplas etc.
- Material usado na construção civil e hospitalares;
- Outros materiais sem direito a crédito: faqueiro, flores tropicais etc.

Serviços:

- Advocacia em geral : Odair Morales Advogados Associados, Gontijo Mendes e Advogados associados, Barros e Filhos, Junqueira de Azevedo Torres Advogados, Moniz de Aragão e Ribeiro Advogados Associados, Levy & Salomão Advogados;
- Planejamento Tributário : SJA-Consultoria e Planej. Tributos S/C, COPLAN Consultoria Empresarial e Planejamento Tributário;
- Cobrança Bancária: Equifax do Brasil Ltda, SERASA, Dun & Bradstreet do Brasil Ltda;
- Construção Civil : CIPESA Engenharia S/A, Elektra Engenharia VOS ;
- Transporte de Pessoal : Carnaúba Locadora, José Ulisses dos Santos, Tijucana Transportes;
- Serviço Médico e Hospitalar : Clin Mulher Ltda., Carvalho e Beltrão Serviços de Saúde, Ortoclinic, Instituto Visão;
- Propaganda, Marketing e Assessoria Mercantil : Town Blue Publicidade Ltda, Tal Propaganda e Comunicação, Six Propaganda;
- Confeção de material promocional, faixas e cartazes: Robol Produções, Fixart Produtos, Arpoador Gráfica etc.
- Promoção comercial: TC Organização Comercial, CMA Consultoria etc;
- Treinamento Gerencial e RH : Wilson Pedreira de Cerqueira, Philosophia SC Ltda;
- Auditoria : Deloitte Touche Tohmatsu etc;
- Serviços de Despachante : Comissaria de Despachos Jambo, Ana Maria Miranda de Assis etc;

No recurso voluntário, como já antecipamos no Relatório, a Recorrente repetiu os mesmos argumentos declinados na sua primeira peça de defesa, já devidamente enfrentados pela DRJ. Por concordamos com os fundamentos esposados na decisão recorrida (ao menos em parte, como se verá adiante), passamos a adotá-los como razão de decidir do presente voto, mas a respeito dos quais faremos, ao final de sua reprodução integral (para que, aos demais integrantes da Turma, seja dado pleno conhecimento das controvérsias), algumas considerações, que nos levarão a adotar entendimento dele divergente:

A princípio, convém salientar que as decisões administrativas e soluções de consulta mencionadas pela defesa, proferidas em processos nos quais a

interessada não participou, não têm efeito vinculante em relação às decisões das Delegacias de Julgamento da Receita Federal. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicando-se à questão em análise. Também não existe vinculação alguma das Delegacias de Julgamento à doutrina mencionada pela defesa, visto que teses doutrinárias não constituem normas complementares à legislação tributária (arts. 96 e 100, CTN).

Oportuno também destacar que falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade de atos normativos (instrução normativa, *in casu*). Portanto, enquanto em vigor, deve a autoridade fiscalizadora, bem como este órgão julgador, pautar sua análise nos estritos termos da legislação que disciplina a matéria. É o que determina o artigo 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

Em função do exposto, a autoridade julgadora de 1ª instância deve seguir fielmente a legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins, tanto no que diz respeito à lei em sentido estrito, quanto no que é veiculado pelas instruções normativas que regulam a matéria.

Estabelecidas tais premissas, passa-se a analisar as razões de mérito suscitadas pela contribuinte, seguindo a ordem por ela estabelecida e utilizando os mesmos títulos da manifestação de inconformidade apresentada.

A. PRELIMINARMENTE - DA IMUTABILIDADE DOS SALDOS DOS DACONS ATÉ OUTUBRO DE 2005 - OCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA DECADÊNCIA PARA AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES FISCAIS

Não assiste razão à interessada. Afinal, não há previsão legal acerca da ocorrência de “decadência” de o Fisco examinar o direito creditório pedido em ressarcimento.

Cabe enfatizar que tal análise não se confunde com a atividade do lançamento, que, nos termos do art. 142 do CTN, deve ser entendido como “*o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”.

Sendo assim, pode ocorrer a decadência de o Fisco lançar o crédito tributário, seja com base no artigo 150, *caput* e § 4º, do CTN ou com base no art. 173, I, do mesmo diploma legal. Na análise do PER, todavia, os contribuintes requerem à Fazenda Pública a devolução de um crédito que alega possuir, o qual, segundo o art. 170 do CTN, devem ser líquidos e certos. Desse modo, qualquer contribuinte que postular o direito ao crédito, nunca o terá de imediato, sendo necessário que haja o reconhecimento formal de sua liquidez e certeza, mediante a manifestação expressa de órgãos administrativos.

Quanto à análise dos dados informados em Dacon, também não existe o lapso temporal de 5 anos para a aferição pela RFB dos valores ali informados. O que não pode é a RFB, com base na glosa de créditos da não cumulatividade informados no Dacon, lançar tributo não pago, mas que já se encontra decaído. Em outros termos, a análise das informações prestadas em Dacon é absolutamente legal.

Em conclusão, não há previsão legal de prazo para que a RFB se pronuncie em pedidos de ressarcimento, nem tampouco disposição legal que obrigue a autoridade administrativa a conceder créditos por decurso de prazo, sem averiguar o real direito da interessada. Em outros termos, não ocorre o fenômeno da decadência para a aferição das informações prestadas em Dacon.

B. EQUÍVOCO DO SALDO DE CRÉDITOS DE MESES ANTERIORES

A contribuinte alega, genericamente, ter havido um equívoco na informação dos valores informados na planilha da autoridade fiscal, quanto ao “saldo de crédito de meses anteriores”, que são divergentes dos indicados no Dacon de dezembro/2006.

Diz que tal fato poder ser verificado em documento em anexo.

Contudo, o crédito em análise diz respeito ao 2º trimestre de 2006, razão pela qual, ainda que haja tal erro, esse em nada interfere no crédito do período objeto do PER em discussão.

Ademais, a contribuinte alega o erro, mas não diz em qual planilha o erro teria sido cometido, nem, tampouco, como afirmou, anexou qualquer documento nesse sentido.

Enfim, não assiste razão à interessada.

C. DO CORRETO MÉTODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO

A interessada alega, nesse tópico, que o rateio previsto nos §§ 7o, 8o e 9o do art. 3o das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 somente é aplicável aos créditos previstos nestas leis, ou seja, aos créditos básicos. Segundo aduz, os créditos presumidos, por serem estabelecidos em outra lei, não estariam sujeitos àqueles métodos de rateio. Diz que o art. 8o da Lei nº 10.925/2004, que trata dos créditos presumidos, apenas manda, no § 4o, que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, nada falando sobre qualquer forma de rateio, nem, tampouco, mandando aplicar os dispositivos de outras leis.

Tal entendimento, entretanto, não pode prosperar. Afinal, entender que tem direito a crédito de dispêndios relativos a bens que irão compor as receitas cumulativas é um verdadeiro absurdo. Afinal, sendo receitas cumulativas, por óbvio, não lhe é aplicável a sistemática da não-cumulatividade e, por conseguinte, não pode haver direito ao aproveitamento de créditos.

Não bastasse isso, o §7o do art. 3o das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, determina que “*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*”. Esta é uma regra geral da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins aplicável a todos os créditos, inclusive aos presumidos previstos no art. 8o da Lei nº 10.935/2004.

A contribuinte requer, alternativamente, que seja calculado o crédito presumido com base no rateio da receita bruta proporcional também sobre as aquisições de cana-de-açúcar de pessoa física da filial de Limeira do Oeste.

No trimestre em análise, todavia, não consta na planilha elaborada pelo Auditor Fiscal (planilha apuração do crédito presumido – atividades agroindustriais) nenhuma aquisição de cana-de-açúcar por esta unidade no período de apuração ora analisado.

Entretanto, ainda que tivesse havido aquisição de cana-de-açúcar da filial de Limeira do Oeste, o procedimento fiscal já teria contemplado o pedido da contribuinte, pois o que fez, conforme se constata da referida planilha, foi somar toda a cana-de-açúcar adquirida pela empresa, considerando as quatro unidades e, na sequência, ratear o valor total entre o que compôs a receita cumulativa e a receita não-cumulativa. Após, aplicou o percentual de rateio entre o mercado interno e externo utilizado pela interessada no Dacon na parcela destinada à receita não-cumulativa.

Enfim, não há nenhuma ressalva a se fazer no procedimento adotado.

D. DA INCORRETA INCIDÊNCIA DOS INSUMOS SOBRE VALORES RECEBIDOS PELA EMPRESA A TÍTULO DE SUBSÍDIO GOVERNAMENTAL

Não há no relato fiscal nenhuma referência à inclusão dos valores de subsídio governamental repassado pelo sindicato patronal da empresa, em função de determinação judicial, no base de cálculo do PIS/Cofins. O procedimento fiscal limitou-se, nesse processo, a analisar os créditos da não cumulatividade do 2º trimestre de 2006. Por tal razão, esta questão não será analisada.

A contribuinte defende-se, na sequência, das glosas realizadas, relativamente a alguns bens (discriminados no relatório deste Acórdão) que não foram considerados insumos pela fiscalização. Antes, porém, de examinar cada uma das glosas realizadas, faz-se necessário, antes, analisar o conceito de insumo dado pela legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins.

CONCEITO DE INSUMO

Segundo a legislação de regência, a pessoa jurídica pode descontar créditos de PIS/Pasep e Cofins calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. É o que estabelece o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, em sua versão atual.

Tal comando está reproduzido no artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, os quais estabelecem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos sobre os valores das aquisições efetuadas no mês de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

Os referidos dispositivos também determina o conceito de insumo que deve ser aplicado administrativamente. Insumos, consoante as disposições acima indicadas, compreende os seguintes bens e serviços:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Cabe ainda destacar que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País.

Portanto, somente podem ser considerados insumos os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente na etapa produtiva da empresa requerente do crédito.

Discorda-se, em consequência, do conceito apresentado pela manifestante, que entende que mesmo aqueles indiretamente ligados ao processo produtivo são passíveis de creditamento.

Enfim, com base na legislação de regência, insumos não podem ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que seja consumido ou que produza despesa necessária à atividade da empresa, ou seja, há diversos custos ou despesas que não são insumos.

Desse modo, os dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep em regime de apuração não cumulativo.

Está-se diante, por conseguinte, de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária. Como já dito, tais atos normativos têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.

É importante ressaltar, ainda, que tal delimitação do conceito de insumo não fere a Constituição Federal, como afirma parte da doutrina, em razão de que o regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins não tem assento constitucional, como tem o IPI e o ICMS. Em verdade, a não cumulatividade destas contribuições está prevista em legislação ordinária, tendo, inclusive, uma sistemática de apuração diversa do IPI e do ICMS. No caso deste imposto, a sua não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo

período; já no caso das Contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins, a legislação vigente permite atribuir créditos não apenas sobre os valores das aquisições efetuadas no mês, mas também sobre despesas e custos incorridos no mês. De outro lado, os créditos, no âmbito das Contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins, são apenas aqueles expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo.

De outro lado, não se pode dizer, igualmente, que as Instruções Normativas SRF no 247/2002 e no 404/2004 tenham extrapolado seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos da contribuição. Com efeito, a leitura do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 já faz perceber que tais dispositivos definem os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços “utilizados no processo produtivo”.

Desse modo, não são as Instruções Normativas que impõem um limite injustificado ao exercício pleno da não cumulatividade - que seria o de permitir o creditamento sobre toda e qualquer despesa -, mas, ao contrário, essa limitação é decorrente da própria lei.

Assim, o legislador adotou o critério de enumerar de forma taxativa os bens e serviços capazes de gerar crédito, vinculando-os a determinadas atividades e usos, assim como fez ao enumerar de forma minudente as exclusões a serem efetuadas nas bases de cálculo das contribuições.

Portanto, as Instruções Normativas apenas esclareceram aquilo que as Leis já previam; em relação, especificamente, ao conceito de insumo, somente elucidaram que este deve ser entendido como os bens e serviços utilizados especificamente na fabricação ou produção de bens, não podendo ser considerados como tais, bens ou serviços prestados por pessoas jurídicas que não foram aplicados diretamente na produção.

Em síntese, a simples aquisição de um bem ou serviço não implica, por si só, imediata autorização para desconto da contribuição. Tal evento irá depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica. Nesse sentido, somente deve ser considerado insumo, para fins de creditamento, aquilo que seja inerente ao processo de produção do bem destinado à venda.

Estabelecidas tais premissas, passa-se à análise das glosas realizadas pela fiscalização.

GLOSAS DE INSUMOS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO

Relembre-se, neste ponto, que foram três os tipos de glosas realizadas pela fiscalização:

1. dispêndios relacionados a itens de vestuário, EPI e outros, demonstrados nas planilhas “Relação de Materiais Sem Direito ao Crédito” (Anexo 04);
2. dispêndios relacionados a bens que são exclusivos da fabricação de álcool para fins carburantes (receitas de vendas sujeitas à incidência cumulativa), demonstrados nas planilhas “Relação de Materiais Sem Direito ao Crédito” (Anexo 04);

3. despesas relacionadas a serviços utilizados como insumos no processo produtivo, demonstradas na planilha “Relação de Serviços Glosados na Apuração do Crédito de PIS/Cofins não-cumulativos” (Anexo 5).

Relativamente ao item 1, nenhum dos produtos relacionados no relatório podem ser considerados insumos, nos termos da definição explicada no tópico anterior. Afinal, como já se disse, insumos não podem ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que seja consumido ou que produza despesa necessária à atividade da empresa. Em suma, somente podem ser aceitos como insumos os bens ou os serviços aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo da empresa requerente do crédito, o que não é o caso dos dispêndios relacionados pela fiscalização.

Constata-se, ainda, que o relatório de glosas da fiscalização demonstra o creditamento de diversos itens de vestuário. Sobre esta questão, observa-se, que esse tipo de dispêndio passou a ser previsto no inciso X do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, incluído pela Lei nº 11.898, de 08 de janeiro de 2009, com a seguinte redação: *“fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”*. Ou seja, além de ser possível este tipo de crédito apenas a partir da promulgação da Lei nº 11.898/ 2009, o crédito não é ilimitado a qualquer tipo de vestuário, como pretendeu a impugnante.

Em relação ao item 2 acima indicado, por razão muito mais óbvia, não se pode aceitar os créditos pretendidos. Afinal, dispêndios relacionados a bens que são exclusivos da fabricação de produtos cujas receitas de vendas estão sujeitas à incidência cumulativa (álcool para fins carburantes) não podem gerar direito ao crédito da não-cumulatividade.

No que tange ao item 3, nenhum dos serviços relacionados no relatório podem ser considerados insumos, nos termos da definição de insumos já explicada. Porém, nenhum dos serviços glosados são intrínsecos ao processo produtivo do bem destinado à venda, isto é, nenhum deles guardam vinculação direta com o processo produtivo da empresa.

Relativamente ao serviço de transporte de pessoal, também glosado pela fiscalização e expressamente contestado pela manifestante, não se concebe que tal serviço seja aplicado na produção, pois se encontra apartado do processo produtivo. Por tal razão, não é admissível o creditamento pretendido pela recorrente.

Neste tópico, cabe ainda tecer algumas palavras relativamente às soluções de consulta emitidas pela RFB e nas quais se apoia a interessada.

Primeiramente, a Solução de Consulta nº 31/2008, emitida pela Superintendência da 4ª Região Fiscal. O posicionamento da RFB ali exarado em nada corrobora o entendimento ampliativo do conceito de insumos pretendidos pela empresa. Veja que a definição de insumos ali exposta está em absoluta pertinência com o conceito defendido neste voto. O conceito de insumo assim foi estabelecido na referida solução: *“somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da PIS/Cofins, os bens e serviços intrinsecamente vinculados à fabricação ou produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, ou seja, quando aplicados ou consumidos*

diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa”.

Quanto à Solução de Consulta emitida pela SRRF da 10ª Região Fiscal de nº 176/2007, é de se observar que o ramo da consultante é “a fabricação de laminados e compensados, a partir de toras de eucaliptos que são retiradas de hortos florestais”. Por isso, o conceito de produção ali considerado abrangeu desde a extração da matéria-prima até o seu beneficiamento. Pela mesma razão, tal conceito pode, também, ser transposto à manifestante.

No entanto, no relatório da fiscalização não se visualiza a glosa de nenhum bem ou serviço vinculado à atividade de extração da cana-de-açúcar da interessada.

Por fim, quanto à Solução de Consulta nº 30/2010 da SRRF da 9ª Região, é interessante observar que esta defende ser vedado aos contribuintes os créditos de uniformes, EPI, transporte de pessoal, manutenção de prédios, entre outros itens de despesas que a contribuinte pretendeu se creditar. A manifestante, no entanto, fez uma utilização parcial da referida solução para pretender se creditar de gastos com ferramentas, já que tal consulta firmou o entendimento de que tais dispêndios ensejam o creditamento da contribuição.

Relativamente aos dispêndios com ferramentas, a solução de consulta faz, todavia, duas ressalvas para que os gastos relacionados deem direito ao crédito, quais sejam, que não integrem o ativo imobilizado da empresa e que sejam utilizadas em máquinas da linha de produção da empresa.

Este, aliás, é também o meu entendimento. Assim, o crédito de dispêndios com ferramentas depende da prova pela interessada de sua utilização no processo produtivo, ou seja, qual foi a utilização dada às ferramentas sobre as quais se quer creditar.

Conclusão

Isso posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, julgar totalmente improcedente a manifestação de inconformidade apresentada.

Já indicamos, cabem algumas considerações adicionais, especificamente quanto à glosa de créditos indevidos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumo no processo produtivo.

Sabe-se que o Superior Tribunal de Justiça - STJ, em decisão proferida na sistemática dos recursos repetitivos (portanto, de observância aqui obrigatória, em conformidade com o disposto no art. 62 do RICARF/2015), entendeu que o conceito de insumos, para o efeitos da legislação do PIS/Cofins não cumulativos, deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade e da relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço na atividade econômica realizada pelo contribuinte (Recurso Especial nº 1.221.170/PR):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE 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 imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

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

No caso em tela, o acórdão recorrido aplicou o conceito mais restritivo ao conceito de insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB.

Contudo, aplicados os critérios da essencialidade e da relevância, nos termos do entendimento definitivo do STJ, o que significa aferir a imprescindibilidade do custo ou despesa ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte – no caso da Recorrente, a produção de açúcar e álcool, tanto para fins carburantes como para outros fins (no entender hoje majoritário, compreende a fase agrícola, na qual produzida a cana de açúcar) –, entendemos que esta faz jus aos créditos sobre os seguintes custos e despesas **(a defesa da Recorrente, um tanto quanto genérica, não ingressou nos pormenores da utilização dos produtos e serviços glosados):**

Bens:

- EPI's (Equipamentos de Proteção Individual) e itens diversos de vestuário e uniformes , tais como : avental de couro, bota de borracha, luva de couro, camisas , capacete, óculos de proteção, protetor auricular, colete, meião, calça etc;
- Material de Manutenção de Motocicletas e Veículos Leves: lanternas, assentos, buzinas, espelhos, manoplas etc. (apenas os aplicados na produção);¹
- Material usado na construção civil **(apenas os bens aplicados nos imóveis em que realizada a atividade produtiva da Recorrente - produção de açúcar e álcool e se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem);**

Serviços:

- Construção Civil : CIPESA Engenharia S/A, Elektra Engenharia VOS **(apenas os serviços aplicados nos imóveis em que realizada a atividade produtiva da Recorrente - produção de açúcar e álcool e se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem);**

Pelos mesmos motivos, entendemos **não** caber o creditamento sobre os seguintes custos e despesas:

Bens:

- Tintas e pincéis: tinta branca para parede, tinta látex branco neve, tintas spray, pincel cabelo etc;
- Outros materiais sem direito a crédito: faqueiro, flores tropicais etc.

Serviços:

- Advocacia em geral : Odair Morales Advogados Associados, Gontijo Mendes e Advogados associados, Barros e Filhos, Junqueira de Azevedo Torres Advogados, Moniz de Aragão e Ribeiro Advogados Associados, Levy & Salomão Advogados;

¹ O art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permite a apropriação de créditos sobre o encargo de depreciação do seguintes itens:

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

- Planejamento Tributário : SJA-Consultoria e Planej.Tributos S/C, COPLAN Consultoria Empresarial e Planejamento Tributário;
- Cobrança Bancária: Equifax do Brasil Ltda, SERASA, Dun & Bradstreet do Brasil Ltda;
- Transporte de Pessoal :Carnaúba Locadora, José Ulisses dos Santos, Tijucana Transportes;
- Serviço Médico e Hospitalar : Clin Mulher Ltda., Carvalho e Beltrão Serviços de Saúde, Ortoclinic, Instituto Visão;
- Propaganda, Marketing e Assessoria Mercantil : Town Blue Publicidade Ltda, Tal Propaganda e Comunicação, Six Propaganda;
- Confecção de material promocional, faixas e cartazes: Robol Produções, Fixart Produtos, Arpoador Gráfica etc.
- Promoção comercial: TC Organização Comercial, CMA Consultoria etc;
- Treinamento Gerencial e RH : Wilson Pedreira de Cerqueira, Philosophia SC Ltda;
- Auditoria : Deloitte Touche Tohmatsu etc;
- Serviços de Despachante : Comissaria de Despachos Jambo, Ana Maria Miranda de Assis etc;

O creditamento sobre os gastos com a manutenção de máquinas e veículos aplicados na produção, aqui admitido, já se encontra prevista na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. *In casu*, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação

de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desgaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desgaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. *In casu*, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13. Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015. Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.

Por último, cumpre observar que a impossibilidade de creditamento dos gastos com a manutenção predial da indústria é o entendimento adotado pela 3ª Turma de Câmara Superior de Recursos Fiscais, uma vez que não se enquadrariam como insumos nem como encargos de depreciação (Acórdão nº 9303-006.596, de 24/05/2018).

Contudo, dada a abrangência do conceito adotado pelo STJ (a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, descolando-se, portanto, do conceito mais restrito do termo insumo), não vemos como também não conferir à Recorrente o direito ao creditamento sobre as despesas com a manutenção do prédio em que realizada a atividade industrial, tal como antes admitimos (se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem).

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, apenas para reconhecer o crédito da contribuição sobre os seguintes gastos:

a) EPI's (Equipamentos de Proteção Individual) e itens diversos de vestuário e uniformes , tais como : avental de couro, bota de borracha, luva de couro, camisas , capacete, óculos de proteção, protetor auricular, colete, meião, calça etc;

b) Material de Manutenção de Motocicletas e Veículos Leves: lanternas, assentos, buzinas, espelhos, manoplas etc. (apenas os aplicados na produção);

c) Material usado na construção civil (apenas os bens aplicados nos imóveis em que realizada a atividade produtiva da Recorrente - produção de açúcar e álcool e se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem);

d) Construção Civil : CIPESA Engenharia S/A, Elektra Engenharia VOS (apenas os serviços aplicados nos imóveis em que realizada a atividade produtiva da Recorrente - produção de açúcar e álcool e se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza