



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



**Processo nº** 10410.721937/2011-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-007.585 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2020  
**Recorrente** COMPANHIA ACUCAREIRA CENTRAL SUMAUMA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

**ÔNUS DA PROVA.**

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em preliminar, por unanimidade de votos, rejeitar as nulidade e decadência suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (1) por unanimidade, reverter as glosas dos créditos com as seguintes despesas: materiais de laboratórios, produtos de limpeza utilizados na indústria, ferramentas utilizadas no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa e arrendamentos rurais; (2) por maioria de votos (a) manter as glosas dos créditos com as despesas com veículos leves, observados os requisitos previstos no art. 3º da Lei 10.833/03, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior, que as revertiam, e (b) manter a vedação à apropriação dos créditos extemporâneos apurados, vencidos os conselheiros Hécio Lafeté Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, e Laércio Cruz Uliana Junior, que os concedia. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima acompanhou o Relator pelas conclusões no tópico “2 (b)”.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hélcio Lafeté Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Marcos Antonio Borges (Suplente convocado), Laercio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente a conselheira Mara Cristina Sifuentes, sem substituto.

## Relatório

Replico o relatório utilizado pela DRJ para retratar os fatos.

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os seguintes autos de infração:

✓ de fls. 2/8, em que são exigidos R\$ 29.861,47 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente ao mês de 07/2006; e

✓ de fls. 9/15, em que são exigidos R\$ 6.727,09 de PIS/Pasep não cumulativo, além de multa de ofício de 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente ao mês de 07/2006.

Segundo o “Termo de Encerramento de Ação Fiscal”, de fls. 16/31, a empresa Companhia Açucareira Central Sumaúma tem como objeto social a produção de açúcar (sujeito à incidência não cumulativa) e a produção de álcool para fins carburantes (no período fiscalizado sujeito à incidência cumulativa).

Explica, na sequência, o procedimento fiscal realizado, as intimações feitas, os arquivos digitais e documentos fiscais e contábeis solicitados. Após, passa a relatar as irregularidades detectadas no tópico intitulado “ANÁLISE DOS CRÉDITOS INFORMADOS/UTILIZADOS PELA EMPRESA NO DACON 2006”.

No item “**3.1 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS APRESENTADOS PELA EMPRESA**”, explica que, em análise das planilhas apresentadas e dos DACON do ano de 2006, verificou que alguns insumos que fazem parte da base de cálculo dos créditos não estão de acordo com a legislação, tendo constatado os seguintes problemas:

1) Bens apresentados como insumos que não estão ligados diretamente ao processo produtivo:

- Material de manutenção de veículos leves, veículos importados, tipo Honda e Mitisubshi, e motos: gasolina, espelhos, lanternas, amortecedores, pagos a concessionárias;
- Materiais como luminárias, lâmpadas, tomada elétrica, lixas etc.
- Material utilizado nas unidades auxiliares, como laboratório;
- Ferramentas como maçarico de corte, disco de corte, facões, solda elétrica, etc, de acordo com a Solução de Divergência nº 12 de 24/10/2007;
- Graxas, com fundamento na mesma Solução de Divergência nº 12 de 24/10/2007.

2) Bens apresentados como insumos que são utilizados exclusivamente na produção do álcool: explica que alguns insumos aproveitados como créditos se referem somente à

produção do álcool, ou seja, tais insumos estão ligados ao regime cumulativo, como, por exemplo, o antiespumante e o ácido sulfúrico.

3) Produtos e insumos agrícolas que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero. Demonstra as aquisições de produtos com alíquota zero que compuseram, indevidamente, a base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins não cumulativos;

4) Bens apresentados como insumos, mas que estão no ativo imobilizado da empresa na conta “Máquinas e Equipamentos Agrícolas”. Relata que a interessada, ao invés de calcular a depreciação do bem, aplicou, indevidamente, a alíquota sobre o valor de sua aquisição. Demonstra os créditos glosados e explica a base legal para a glosa dos créditos.

5) Duplicidade de notas: diz que foi constatada a utilização de algumas notas duas vezes, uma na listagem de bens utilizados como insumos e outra na listagem dos créditos presumidos. Relaciona as notas em duplicidade e explica que os respectivos valores somente foram considerados para a apuração de créditos presumidos.

Por fim, explica que elaborou tabelas mensais (“Bens utilizados como insumos – Glosas”), na qual estão discriminados os bens utilizados como insumos pela empresa que foram glosados.

No item “**3.2 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS APRESENTADOS PELA EMPRESA**”, a autoridade fiscal explica que foram glosados alguns créditos relativos a serviço realizados em concessionárias referentes à manutenção em veículos leves, veículos importados e motos, por não estarem diretamente ligados à produção.

Diz que os valores glosados então discriminados nas tabelas “Serviços Utilizados como Insumos - Glosas”.

No item “**3.3 - ENERGIA ELÉTRICA**”, a autoridade *a quo* confirmou os créditos apurados nesta rubrica.

No item “**3.4 - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS**

**DE PESSOAS JURÍDICAS**”, explica que verificou que os valores lançados no Dacon se referem a pagamentos de arrendamentos de terra para plantação de cana-de-açúcar, mas que não existe previsão legal para créditos deste tipo de despesa, razão pela qual foram glosados.

No item “**3.5 - DESPESAS ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDAS**”, a fiscalização explica que a empresa, no Dacon de 01/2006, inseriu créditos decorrentes de despesas de frete no valor total de R\$ 659.020,14 para o PIS e R\$ 1.269.555,75 para a Cofins. Diz que, em resposta à intimação fiscal para a comprovação destes valores, a empresa apresentou documentos de serviços que foram prestados nos anos de 2003, 2004 e 2005 (data da emissão das notas) e nenhuma se referia à competência de 01/2006.

Aduz que estes créditos extemporâneos não podem ser apurados no Dacon de 2006, pois deveriam ter sido apurados nos respectivos Dacons de 2003, 2004 e 2005.

No item “**3.6 - CRÉDITOS PRESUMIDOS DA AGROINDÚSTRIA**”, informa que, ao analisar os créditos oriundos da compra da cana-de-açúcar de pessoa física e jurídica, verificou que a empresa não efetuou o rateio proporcional com base na receita bruta, como evidenciado nas outras despesas. Diz que durante o ano de 2006 a empresa lançou como crédito o total das compras realizadas de cana-de-açúcar multiplicada pela alíquota correspondente ao crédito presumido. Entende que a empresa deveria ter feito, inicialmente, o rateio proporcional em relação às receitas para depois aplicar a alíquota

correspondente. Diz que apurou, então, os valores devidos de crédito presumido após o rateio proporcional da cana-de-açúcar adquirida de pessoa física e jurídica.

No tópico “**4 – ANÁLISE DOS CRÉDITOS APURADOS**”, demonstra os valores dos bens e serviços glosados, com base nas quais elabora demonstrativo de deferimento do crédito passível de ressarcimento em todo os meses do ano de 2006.

Especificamente para o mês de 07/2006 o saldo passível de ressarcimento é R\$ 0,00, tanto para a Cofins (fl. 29), quanto para o PIS (fl. 28).

No tópico “**5 - AUTO DE INFRAÇÃO - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS** (Formalizado no Processo N.º 10410721937/2011-13)”, a autoridade fiscal explica que, na competência de 07/2006, os créditos deferidos não foram suficientes para deduzir toda contribuição devida, ocorrendo insuficiência de recolhimento de PIS e Cofins não cumulativos. Informa que elaborou planilhas, contendo todos os valores devidos de PIS e Cofins por mês com abatimento dos créditos apurados, de modo a demonstrar que no mês em referência restou um saldo a pagar das contribuições.

Cientificada em 20/06/2011, a contribuinte apresentou impugnação em 20/07/2011, alegando, em síntese, o seguinte.

No tópico “**PRELIMINARMENTE - DA IMUTABILIDADE DOS SALDOS DO DACON'S ATÉ JUNHO DE 2006 - OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA PARA AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES FISCAIS**”, aduz que foi cientificada do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal em 06/2011. Entende que qualquer repercussão tributária, por conta de eventual glosa dos créditos escriturados nos Dacon, somente poderia alcançar período não abrangido pela decadência, ou seja, apenas as informações feitas a partir de 06/2006. Assevera que, por isso, “*as autuações são nulas de pleno direito*”. Traz doutrina sobre o tema da decadência para concluir ser imutável as informações contidas nos Dacon até 06/2006.

No tópico “**DO CORRETO MÉTODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO**”, aduz que a fiscalização entendeu que a apuração do crédito presumido sobre a aquisição de cana de pessoa física, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, é regida pelo que dispõem os §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diz que tal entendimento é equivocado, pois o art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 não determina a mesma forma de apuração dos créditos básicos. Alega que o art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 manda apurar o crédito presumido sobre a aquisição de cana-de-açúcar, determinando, apenas, a observância ao § 4º (o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes) do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Entende não ser lícito ao intérprete trazer outras regras dos referidos artigos 3ºs que não estejam expressamente mencionadas como aplicáveis ao crédito presumido da agroindústria.

Afirma que tal entendimento está imposto pelo Ato Declaratório Interpretativo n.º 15/2005. Diz que com base nesta ADI a autoridade fiscal não permite a utilização do crédito presumido para compensação ou ressarcimento, por julgar que a literalidade da norma diz que tal benesse é exclusiva aos créditos normais do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mas, ao mesmo tempo, usa “*as restrições inerentes a esse último preceptivo legal ao crédito presumido, embora o texto do art. 8º da Lei 10.925/2004 oriente-se em sentido diverso*”.

Entende que a empresa agiu corretamente quando apurou 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 n.º 10.925/2004, uma vez que lhe são inaplicáveis as restrições impostas pelos §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. No

tópico “**DA IMPROPRIEDADE DAS GLOSAS DE CRÉDITO DE INSUMOS**” afirma não poder prosperar as glosas realizadas pela fiscalização nos créditos de PIS/Cofins alusivos à material de manutenção de veículos leves, material de construção, material utilizado no laboratório e material de limpeza. Diz que é improsperável, outrossim, a glosa de créditos referentes à prestação de serviços de construção civil, transporte de pessoal e manutenção de veículos leves.

Aduz que a aplicação do conceito de insumos no âmbito da agroindústria sucroalcooleira não comporta a interpretação dada pela fiscalização. Diz que a atividade da defendente tanto é agrícola (produção de cana-de-açúcar) quanto industrial (produção de açúcar e álcool). Afirma que a produção de bens ou produtos destinados à venda, de que fala os artigos 3os das Leis n.ºs 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.

Explica que foi com base no pressuposto de que a produção de bens destinados à venda envolve essas três esferas de atuação, que se creditou dos bens e serviços intrinsecamente vinculados à produção, adquiridos de pessoa jurídica e não incluídos no ativo imobilizado.

Informa que tem seguido, quanto ao conceito de insumo, a orientação da SRRF da 4ª Região Fiscal firmada na Solução de Consulta n.º 31/2008. Diz que a SRRF da 10ª Região Fiscal, na Solução de Consulta n.º 176 de 26 de Setembro de 2007, afirmou que o conceito de produção abrange desde a extração da matéria-prima até o seu beneficiamento. Por tal razão, afirma que o procedimento da fiscalização da RFB está incorreto “*quando efetua a glosa de crédito, por desconsiderar creditamento alusivos ao material de manutenção de veículos leves; ao material de construção; ao material utilizado no laboratório; ao material de limpeza, como soda cáustica, estopa e cloro*”.

Explica que os veículos leves são utilizados por agrônomos para acompanhar a produção da cana-de-açúcar, distribuída em milhares de hectares, que vai ser industrializada pela usina, ou seja, os veículos são utilizados no processo produtivo da empresa.

No que diz respeito aos materiais e aos serviços de construção utilizados em imóveis próprios ou de terceiros, empregados na atividade agroindustrial da empresa, diz que não há dúvida da legalidade do seu creditamento, porque esse caso não depende da interpretação do que seja insumos, na medida em que o inciso VII do art. 3o da Lei n.º 10.833/2003, expressamente, o garante. Quanto ao material utilizado no laboratório, diz que este é essencial à produção da usina, pois é no laboratório que são feitas as análises da qualidade da produção do açúcar, do álcool e da cana-de-açúcar.

No que diz respeito ao material de limpeza, destaca que são produtos que são utilizados para manutenção da indústria e não dos seus estabelecimentos administrativos, o que não foi observado pela fiscalização.

Argumenta que o mesmo raciocínio se aplica ao caso das ferramentas, as quais sofrem desgaste quando entram em contato com o produto a ser industrializado como, por exemplo, o facão para cortar a cana-de-açúcar, ou com o maquinário da indústria como, por exemplo, a solda elétrica. Diz que Superintendência da 9ª Região Fiscal, na Solução de Consulta de n.º 23/2009, autoriza tal creditamento.

No que tange ao serviço de transporte de seus empregados para o local da produção (lavoura da cana ou fábrica), prestado por pessoas jurídicas, diz ser inequívoco que se trata de serviços vinculados à produção.

Aduz, ainda, que a fiscalização utilizou conceitos de IPI para interpretar os créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, mas que o crédito de IPI limita-se aos bens e serviços atribuídos à esfera do “produto industrial”, enquanto o PIS/Cofins abarca os bens e serviços vinculados ao espectro do ganho da “receita bruta”.

Argumenta, por fim, ter cumprido rigorosamente o disposto nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto à apropriação dos créditos de PIS/Cofins não cumulativos, o que impõe a nulidade dos autos de infração.

No item **“DA OFENSA AO ART. 3º, §4º DAS LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003”**, a interessada argumenta que a fiscalização a impediu de utilizar extemporaneamente créditos legítimos. Entende que o artigo acima indicado permite expressamente que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”. Alega que, ainda que fosse correto o feito fiscal, deveria a fiscalização ter corrigido eventual equívoco na escrituração do Dacon para poder apurar os créditos a que tem direito. Aduz que é dever da fiscalização apurar os créditos e os débitos da empresa e não simplesmente lançar débitos, desconsiderando os créditos a que faz jus.

No tópico **“GLOSA DE CRÉDITOS COM DESPESAS COM ARRENDAMENTOS RURAIS”**, diz que a decisão administrativa viola a literalidade do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 quando glosa os créditos com despesas com arrendamentos rurais. Explica que “prédio”, na linguagem jurídica, é denominação genérica de toda propriedade imóvel, urbana ou rústica, térrea ou edificada, o que gera direito ao crédito de PIS/Cofins o arrendamento de imóvel (prédio) rural. Afirma que a fiscalização tratou, equivocadamente, a palavra “prédio” como se fosse sinônima de “edifício”, razão pela qual a decisão impugnada merece ser reformada.

Pede a reforma do despacho decisório, o reconhecimento total do crédito pleiteado no PER e a consequente homologação da compensação.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba PR) julgou improcedente a Impugnação, no acórdão de fls. 363/377, e a decisão foi assim ementada:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**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 e cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, apenas em relação às receitas não cumulativas poderá haver apuração de créditos.

#### CRÉDITOS. DESPESAS COM ARRENDAMENTOS RURAIS.

O direito ao crédito de dispêndios relativos a aluguéis de prédios, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, não abrangem as despesas com arrendamento da propriedade rural.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadores quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS/Pasep e da Cofins.

#### NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os autos de infração proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa, o que não ocorreu no presente caso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Insatisfeita com a decisão a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 382/401) com os seguintes argumentos:

#### RAZÕES DE ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO:

- A- Preliminarmente — da imutabilidade dos saldos do Dacon's até junho de 2006 — ocorrência da decadência para aferição das informações fiscais;
- B- Do correto método de apuração do crédito presumido;
- C- Da impropriedade das glosas de crédito de insumos;
- D- Glosa de créditos com despesas com arrendamentos rurais;
- E- Ofensa ao art. 3º, § 4º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

### Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade, alegando preliminarmente decadência e nulidade do auto de infração.

Trata-se de procedimento fiscal no qual foram lavrados os seguintes autos de infração:

- ✓ de fls. 2/8, em que são exigidos R\$ 29.861,47 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente ao mês de 07/2006; e
- ✓ de fls. 9/15, em que são exigidos R\$ 6.727,09 de PIS/Pasep não cumulativo, além de multa de ofício de 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente ao mês de 07/2006.

Nos termos que constam na autuação a insuficiência no recolhimento se deu porque a empresa havia descontado créditos não-cumulativos sobre as seguintes despesas:

- a) de bens adquiridos que não se enquadrariam como insumos;
- b) de bens sujeitos à alíquota-zero;
- c) de insumo vinculado exclusivamente a receitas cumulativas (álcool);
- d) como insumos, de montante que deveria ser creditado via depreciação;
- e) em duplicidade de algumas notas fiscais;
- f) de serviços de manutenção de veículos leves, os quais não se enquadrariam como insumos;
- g) de despesas de aluguel de prédio rural, que não se enquadrariam no conceito de prédio utilizado pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
- h) extemporâneo de fretes, o que não poderia ser feito.

Dentro dessas premissas passamos a fazer as seguintes considerações:

### **I - DO CONCEITO DE INSUMOS**

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de

bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". **Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. (grifei)**

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." <sup>1</sup>

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

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

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

---

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

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. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a **essencialidade e a relevância**, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Em suma, o REsp 1.221.170 consignou dois importantes posicionamentos acerca do conceito de insumo contrário ao que constava nas instruções normativas 247/02 e 404/04: (i) a possibilidade de creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, assim como (ii) o afastamento expresso de qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem para que se permita o creditamento.

Por oportuno e não menos relevante, é importante trazer o que foi proposto pelo ilustre Ministro Mauro Campbell em relação ao “Teste de Subtração”<sup>2</sup> no julgamento do REsp 1.221.170, pois muito embora não conste na tese firmada pelo STJ, a Receita Federal entendeu que corresponde a uma importante ferramenta para identificar a essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo, quando publicou o Parecer Normativo COSIT 5/18 uniformizando o seu entendimento sobre o conceito de insumos para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e COFINS.

---

<sup>2</sup> Segundo o voto do ministro Mauro Campbell, seriam considerados insumos os bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes".

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

Feitos esses esclarecimentos passo agora ao julgamento dos pontos que foram objeto do recurso, na ordem em que foram expostos no recurso para uma melhor didática.

### **Preliminar**

#### **- Preliminarmente — da imutabilidade dos saldos do Dacon's até junho de 2006 — ocorrência da decadência para aferição das informações fiscais.**

Sobre esse tópico o acórdão recorrido destacou que:

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.

A recorrente defende que há nulidade no julgamento visto ter que ser considerada a decadência, vejamos:

18. No caso em liça, resta claro que para chegar a suposta conclusão de que houve insuficiência de pagamento no PIS e na COFINS, em julho de 2006, a fiscalização alterou os saldos dos créditos informados nos DACONS.

19. Portanto, a recomposição dos DACON's feitas em apurações encerradas há mais de cinco anos não poderiam acontecer, porquanto as informações de tais períodos estão acobertadas pela decadência.

Entendo que equivoca-se o contribuinte em utilizar o prazo decadencial previsto no CTN para a constituição de crédito tributário, o qual não se confunde com o prazo de 5 anos, previsto no §5º do artigo 74 da Lei 9.430/1996 que assim dispõe:

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

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Logo, no prazo de análise da declaração que é de 5 anos, a autoridade fiscal pode deduzir os créditos que entender indevidos ou não comprovados, observando este limite temporal

para que a Administração assim reveja documentos e cálculos para a apuração da certeza e liquidez dos créditos pleiteados, mesmo relativamente a períodos já alcançados pela decadência do direito de “lançar tributos”.

É por esta razão que entendo não haver nulidade e rejeito a preliminar de decadência.

## Mérito

### B Do correto método de apuração do crédito presumido.

Sobre esse tópico o acórdão recorrido destacou que:

No mês em análise - **julho de 2006** - não houve apuração do crédito presumido da agroindústria pela interessada, conforme Dacon do mês entregue pela interessada. No demonstrativo do mês (fl. 38), a autoridade fiscal demonstra que não houve compras de cana-de-açúcar neste período de apuração, fato não questionado pela manifestante.

Portanto, tal questão não diz respeito ao mês em análise. Por outro lado, no processo relativo à manifestação de inconformidade apresentada contra deferimento parcial do PER do trimestre que engloba o mês em referência, demonstrou-se que o procedimento fiscal está correto, uma vez que foi feito levando-se em consideração a relação percentual entre as receitas cumulativas e as receitas não cumulativas, de modo a concedê-los somente sobre a aquisição de cana-de-açúcar que se transformou em açúcar.

A recorrente defende que:

25. Todavia, o entendimento da fiscalização não tem respaldo no texto dos parágrafos 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei 10.833/2003, os quais prescrevem o seguinte: (...)

26. À luz do disposto nos parágrafos acima transcritos, percebe-se 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**.

27. Ao seu turno, para o **crédito presumido** da agroindústria, o art. 8º da Lei 10.925/2004 não determina a mesma forma de sua apuração regradada pelos **parágrafos 7º, 8º e 9º**, do art. 3º das Leis 10.637/2002 10.833/2003.

28. A única regra do regime de créditos "normais" do PIS/COFINS não-cumulativos que o art. 8º da Lei 10.925/2004 ressalva (em seu parágrafo 2º) é o **parágrafo 4º** do art. 3º das Leis 10.637/2002 10.833/2003

29. Confira-se, no essencial, o texto do art. 8º da Lei 10.833/2003 (...)

Diante mão, me parece incontroverso que a recorrente produz mercadoria de origem vegetal (considerando a cana-de-açúcar como uma grama comestível), enquadrando-se no que preconiza o Art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e assim poder a vir apurar crédito presumido, desde que observados os demais requisitos para apuração do crédito.

Há uma evidente discordância por parte da recorrente que entende que os créditos presumidos não estão sujeitos a rateio, pratica adotada pela fiscalização que assim o fez para as aquisições de cana de açúcar, considerando a relação percentual entre as receitas cumulativas e as receitas não cumulativas, de modo a concedê-los somente sobre a aquisição de cana-de-açúcar que se transformou em açúcar.

O direito ao crédito presumido, instituído para buscar concretizar a neutralidade fiscal na cadeia do agronegócio, não deve ser interpretado restritivamente como um benefício, eis que este decorre da própria não cumulatividade, tal como o ordinário previsto no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Como se sabe, os créditos das contribuições do PIS e da Cofins podem somente ser apropriados pela contribuinte em relação à receita bruta não cumulativa, sendo que, na hipótese de a empresa auferir receitas nos dois regimes (cumulativo e não cumulativo), o crédito da contribuição deverá ser apurado em conformidade com o disposto nos arts. 3º, §§7º a 9º das Leis nºs 10.833/2003 (Cofins) e 10.637/2002 (PIS/Pasep).

Isso porque em relação às aquisições de cana-de-açúcar pela empresa requerente, insumo este comum as atividades da empresa, o rateio entre as receitas de venda de açúcar e álcool para fins carburantes, tais receitas estão sujeitas a dois regimes diferentes, não cumulativo e cumulativo.

A mais disso, vale ressaltar que a legislação deve ser interpretada de forma sistemática e harmônica, ou seja, na realidade, a empresa deveria ter, inicialmente, feito o rateio proporcional em relação às receitas (cumulativas e não-cumulativas) para depois aplicar a alíquota correspondente. Dessa forma, cabe a fiscalização apurar os valores devidos, de crédito presumido, após o rateio proporcional da cana-de-açúcar adquirida de pessoa física e jurídica.

Por fim, este auto de infração foi lavrado em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente ao mês de 07/2006 e que segundo consta nos demonstrativos (fls. 38, 68 e 70) não houve apuração de créditos presumidos para as atividades agroindustriais da agroindústria pela interessada.

Diante o exposto, entendo não haver óbice ao método de apuração do crédito presumido adotado pela fiscalização, mormente não haver valores informados de créditos presumidos nas fichas do DACON.

### **C - Da impropriedade das glosas de crédito de insumos.**

Inicialmente destaco que acima tratei do conceito de insumos atualmente adotado pelo CARF ao qual estou vinculado, que reproduz o julgado pelo STJ no REsp 1.221.170 que consignou a ilegalidade das instruções normativas 247/02 e 404/04.

Nesse passo, passamos a análise do que constou no acórdão recorrido:

Nesta questão, importante, inicialmente, destacar que, para efeitos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, bem como do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens **adquiridos** de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos **diretamente** na fabricação do produto ou serviço **destinado à venda**. (...)

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. (...)

Quanto ao **material utilizado no laboratório**, onde são feitas as análises da qualidade da produção do açúcar e do álcool, por ser etapa posterior ao processo produtivo da empresa, também não é de se conceder o direito ao crédito sobre tais despesas. Apesar de serem importantes à atividade empresarial, não são etapas vinculadas diretamente ao processo produto, conforme conceito de insumo exposto. Ademais, salvo autorização legal, não são todos os gastos com aquisição de bens e serviços que a empresa faz em sua atividade que podem ser considerados insumos para efeito de geração de créditos na tributação não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins.(...)

No que diz respeito ao material de limpeza, muito embora sejam considerados pela manifestante como necessário à produção, cumpre frisar que não foi esse o critério utilizado pelo legislador para a caracterização dos insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. O que importa não é se o serviço é necessário à manutenção da produção, mas se é aplicado ou consumido diretamente na produção de bens ou prestação de serviços. Evidentemente as despesas de limpeza não guardam relação direta com a fabricação do álcool e do açúcar. São, na verdade, despesas operacionais, isto é, gastos atinentes à atividade geral da empresa, os quais não se coadunam com a definição de “insumo”, para fins de apuração do crédito do PIS/Pasep e da Cofins.(...)

Nesse contexto, os **veículos leves** que são utilizados por agrônomos para acompanhar a produção da cana-de-açúcar não são bens diretamente utilizados no processo produtivo da empresa. 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. Assim, não se concebe que tais serviços sejam aplicados na produção, pois são realizados em etapa anterior ao processo de industrialização do açúcar e do álcool. Por isso, os veículos que tais profissionais utilizam não ensejam o direito ao crédito do PIS e da Cofins.

Em relação às **ferramentas**, primeiramente é de se assinalar que aquelas utilizadas na atividade agrícola (produção de cana-de-açúcar), por tal atividade não estar diretamente vinculada ao processo produtivo da empresa (produção de açúcar e de álcool), não geram direito ao crédito das contribuições em tela.

Quanto às ferramentas utilizadas diretamente nas máquinas do processo fabril da interessada é de salientar que também a COSIT possui o mesmo entendimento da interessada, como, por exemplo, na Solução de Divergência – COSIT nº 35, de 29 de setembro de 2008. Recentemente, em 23 de março de 2015, emitiu a Solução de Consulta nº 76, com a seguinte ementa: (...)

No que tange ao **serviço de transporte** de seus empregados para o local da produção (lavoura da cana ou fábrica), prestado por pessoas jurídicas, diz ser inequívoco que se trata de serviços vinculados à produção. Não é de concordar, contudo, com a manifestante.

Conforme já visto, apenas os serviços consumidos diretamente na atividade da empresa se caracterizam como tal, enquanto os mencionados gastos respondem a uma mera necessidade operacional da empresa. Ademais, tal entendimento já está pacificado no âmbito da RFB há bastante tempo. A Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2008, trata de situações muito semelhantes, concluindo pela impossibilidade de apuração desses créditos. E, é bom que se esclareça, o fato de esses serviços terem sido pagos a terceiros subcontratados pela contribuinte em nada altera a sua natureza. (...)

A recorrente defende que:

47. Portanto, no caso da agroindústria sucroalcooleira, a *produção de bens ou produtos destinados à venda*, de que fala o artigo 3º, **II**, 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; e) a transformação da cana-de-açúcar em açúcar e álcool. (...)

54. Efetivamente, os **veículos leves**, cujas despesas com peças e serviços foram glosadas pela fiscalização, são utilizados por agrônomos para acompanhar a produção da cana-de-açúcar (matéria-prima), distribuída em milhares de hectares, que vai ser industrializada pela usina. Isto é, os veículos em questão são utilizados na produção da agroindústria ora atuada. (...)

56. Quanto ao **material utilizado no laboratório**, englobasse também na produção da usina, pois é, no laboratório, que são feitas as análises da qualidade da produção do açúcar, do álcool e da cana-de-açúcar, essenciais para venda dessas mercadorias.

57. No que diz respeito ao **material de limpeza**, como soda cáustica, estopa e cloro, importa destacar que são produtos que são utilizados para manutenção/limpeza da indústria do contribuinte, e não dos seus estabelecimentos administrativos, o que não foi observado pela fiscalização.

58. O mesmo raciocínio se aplica ao caso das **ferramentas**, as quais sofrem desgaste quando entra em contato com a matéria-prima, produzida pela empresa, a ser industrializada (v.g., facão para cortar a cana-de-açúcar) ou com o maquinário da indústria (v. g., solda elétrica). Nessa hipótese, a SRRF da 9ª Região Fiscal autoriza o creditamento: (...)

59. Finalmente, equivocou-se a fiscalização ao glosar o **serviço de transporte** seus empregados para o local da produção (lavoura da cana ou fábrica), prestado por pessoas jurídicas, considerado que é inequívoco que se trata de serviços vinculados à produção.

### Veículos leves

No que se refere a despesas com peças e serviços em **veículos leves utilizados por agrônomos para acompanhar a produção da cana-de-açúcar**, entendo que não se trata de atividade essencialmente relevante ao desenvolvimento da atividade econômica da empresa e sim de uma forma de viabilizar o transporte de funcionários para fiscalização e nesse mesmo sentido vem sendo decidido no CARF, vejamos:

(...)

Há de se reconhecer que o emprego dos veículos se dá, em tese, para o transporte de funcionários, ainda que agrônomos. E, em regra, não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, o que frustra a pretensão de creditamento sobre despesas com o transporte de pessoal para a lavoura. Eventual reconhecimento deste emprego como essencial ao desenvolvimento da atividade canavieira e, portanto, como insumo, dependeria de prova técnica que demonstrasse não só a essencialidade, mas também a extensão do emprego destes veículos na atividade, posto que sazonal.

Ante o exposto, voto pela manutenção das glosas referentes a veículos leves e transporte de pessoal. (...) – (acórdão n.º 3401-007.237 – relator Carlos Henrique de Seixas Pantarolli)

Sendo assim, entendo por manter a glosa relacionada as despesas com peças e serviços em veículos leves.

### Materiais de laboratórios

No que se refere a despesas com **materiais de laboratórios** entendo que a atividade da empresa exige controles de qualidade rígidos sem os quais a empresa não poderia manter a sua produção.

Sobre o tema há entendimento no CARF quanto a possibilidade de crédito, conforme se verifica no acórdão n.º 3201-005.725, de relatoria do conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, vejamos:

#### IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitários

O processo industrial da Recorrente, por envolver alimentos de origem animal, está submetido aos mais diversos controles de qualidade que visam garantir não só a qualidade das matérias-primas e insumos utilizados na atividade industrial, mas também a qualidade do produto final objeto de venda. (e-fl. 1928)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitários.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

#### **Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.**

**COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouging" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante. CARF, Acórdão n.º 3402-004.076 do Processo 10880.730171/2012-02, Data 27/04/2017.**

**COFINS. CRÉDITO. INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos 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 (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais. Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item gastos com combustível empregado no transporte de pessoal, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo. CARF, Acórdão n.º 9303-007.864 do Processo 12585.720420/2011-22, Data 22/01/2019.**

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitário (higienização da unidade produtiva).

Nesse contexto voto por reverter a glosa de custos relacionados a gastos com materiais de laboratórios.

### **Material de limpeza**

No que se refere a despesas com **material de limpeza**, a recorrente alega que são produtos utilizados para manutenção/limpeza da indústria. O tema foi abordado pelo julgado paradigma do STJ acima citado, bem como vem sendo adotado pela 3ª Câmara Superior do CARF, conforme se verifica no acórdão n.º 9303-009.657, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, vejamos:

(...)

CUSTOS/DESPESAS. PALLETS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. MATERIAIS DE LIMPEZA E DE DESINFECÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets, com fretes entre estabelecimentos e com materiais de limpeza e de desinfecção, se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

(...)

Sendo assim, voto por reverter a glosa das despesas relacionada aos produtos de limpeza utilizados na indústria.

### **Ferramentas**

No que se refere a despesas com **ferramentas (maçarico de corte, disco de corte, facões, solda elétrica, etc)**, já decidi em processo similar, no qual proferi voto favorável a reverter a glosa no acórdão n.º 3201-007.023, oportunidade em que citei a jurisprudência do CARF, vejamos:

(...)

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS. GRAXAS. FERRAMENTAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de bens e serviços de manutenção e limpeza de equipamentos e máquinas, dentre os quais a graxa, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos DF CARF MF Fl. 158 Documento nato-digital Fl. 13 do Acórdão n.º 3201-007.023 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo nº 13888.000610/2005-30 da lei. **Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição.** (Processo nº 10410.903694/2012-11; Acórdão nº 3201-006.059; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 23/10/2019) (grifo nosso)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR 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." (grifo nosso) (Processo 10410.723727/2011-51; Acórdão 9303-004.918; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 10/04/2017) (destaque nosso)

Nesse passo, voto por reverter as glosas relacionadas as despesas com ferramentas utilizadas no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa.

### **Serviço de transporte de seus empregados**

No que se refere a despesas com serviço de transporte de seus empregados para o local da produção (lavoura da cana ou fábrica), prestado por pessoas jurídicas, diz ser inequívoco que se trata de serviços vinculados à produção. Nesse sentido acompanho o entendimento que já vem sendo adotado na jurisprudência do CARF que tem decidido que não há previsão de crédito sobre insumos não previstos na lei, conforme a despesa para transporte coletivo de funcionários.

Nesse sentido cito o voto do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, no acórdão n.º 3201-006.214, vejamos:

(...)

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.**

O Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018 também se manifesta sobre o tema firmando o seguinte entendimento:

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

Entendo ser pertinente observar que a despesa aqui tratada está relacionada ao serviço prestado para transporte de empregados, sendo essa uma despesa que viabiliza a atividade de mão de obra da empresa e, portanto, não está intimamente ligada ao processo produtivo, bem como não se trata de insumo essencial e relevante para a industrialização do produto fim.

Dentro desse contexto mantenho a glosa das despesas de serviço de transporte coletivo de funcionários.

#### **D - Glosa de créditos com despesas com arrendamentos rurais.**

Sobre esse tópico o acórdão recorrido destacou que:

Portanto, somente geram direito a crédito do PIS/Pasep e da Cofins os gastos decorrentes de contratos firmados com pessoas jurídicas e que versem sobre o aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa e não em terras arrendadas.

A recorrente defende que:

64. Com efeito, a expressão *prédio* vem do latim *praedium*, que significa propriedade rústica (Dicionário Aurélio). Na linguagem jurídica, é denominação genérica de toda propriedade imóvel, urbana ou rústica, térrea ou edificada'. Portanto, gera direito ao crédito de PIS, nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o arrendamento de imóvel (prédio) rural. Confira-se:

*Art. 30\_ IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

65. De fato, a fiscalização tratou a palavra "prédio", utilizada pela lei, como se fosse sinônima de "edifício", mesmo inexistindo qualquer base semântica para tanto. Essa é a interpretação puramente literal da palavra

A glosa se deu pelo entendimento de que o crédito se aplica somente sobre o aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa e não em terras arrendadas.

Trata-se de entendimento equivocado, visto que as terras arrendadas também estão abrangidas pelo conceito de prédios e nesse sentido há entendimento no CARF, acórdão n.º **3402004.076**, de relatoria do conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que adoto como razões para decidir, vejamos:

(...)COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA, DIREITO AO CREDITAMENTO

Se pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o aluguel de imóvel rural dá direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.(...)

E nas razões de decidir o conselheiro abordou ainda que:

35. Primeiro aspecto a ser considerado é que não se discute a natureza jurídica do arrendamento aqui tratado, o qual é qualificado como *arrendamento rural*, ou seja, modalidade de locação que contempla a exploração de terra em zona rural, exatamente como prescreve o art. 3º do Decreto 59.566/663, veículo legislativo responsável por regulamentar o Estatuto da Terra.

36. Assim, o que se discute aqui é se o signo *prédio* contempla apenas imóveis de caráter urbano ou também abrangeria imóveis de natureza rural.

37. Pois bem. Para se alcançar uma adequada solução ao caso, convém destacar o que prescreve o art. 4º, inciso I do Estatuto da Terra, quando assim define imóvel rural:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I " Imóvel Rural", o **prédio rústico**, de área contínua qualquer que seja a sua localização **que se destina à exploração** extrativa agrícola, pecuária ou **agroindustrial**, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

(...). (g.n.).

38. Este também é o teor do disposto no art. 4º, inciso I da lei n. 8.629/93: Art. 4º Para os efeitos desta lei, conceituam-se: I Imóvel Rural 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**;

(...) (g.n.).

39. Percebe-se, pois, que o legislador equiparou o imóvel rural a *prédio*, estando a sua diferença frente a um prédio urbano no seu caráter rústico, característica própria dos imóveis como os aqui tratados.

40. O legislador tributário, por seu turno, ao tratar do creditamento na hipótese de locação de prédios não qualificou o tipo de prédio que ensejaria no referido direito, ou seja, se tal creditamento só seria fruível por locadores de prédios urbanos ou também os arrendatários de prédios rústicos.

41. Nesse sentido, não pode a fiscalização apear o sentido do disposto nos artigos 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03 para o presente caso, sob pena, inclusive, de indevidamente distorcer conceito estabelecido pelo direito privado (art. 4º, inciso I do Estatuto da Terra e art. 4º, inciso I da lei n. 8.629/93), o que implicaria notória ofensa ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional.

42. Por fim, convém ainda destacar que referida questão já foi objeto de análise por parte deste Tribunal administrativo, oportunidade em que se reconheceu a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS na hipótese de arrendamento mercantil. Há, inclusive, manifestação desta turma julgadora, escorada em preciso voto vencedor da lavra do Conselheiro *Carlos Augusto Daniel Neto*. É o que se observa dos seguintes trechos dos acórdão n. 3403002.3184 e 3402003148, respectivamente abaixo transcritos:

(...)

43. Diante de tais fundamentos, voto por reverter todas as glosas de créditos decorrentes de arrendamentos rurais celebrados com pessoas jurídicas, por entender cabível na espécie o disposto nos artigos 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03.

Diante do que foi exposto entendo por reverter as glosas das despesas com arrendamentos rurais.

#### **E - Ofensa ao art. 3º, § 4º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.**

A recorrente defende o seu direito ao aproveitamento de créditos extemporâneos, visto que tal prática é prevista nos arts. 3º, § 4º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Discorre o Termo de Encerramento de Ação Fiscal quanto ao item “3.5 - DESPESAS ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDAS”:

A empresa no DICON de janeiro de 2006 inseriu créditos decorrentes de despesas de frete no valor total de R\$ 659.020,14 para a COFINS e R\$ 1.269.555,75 para o PIS. A fiscalização, então, elaborou Termo de Intimação, solicitando a apresentação desses conhecimentos de frete. Quando a empresa apresentou os documentos comprobatórios, a fiscalização pôde verificar que os serviços foram todos prestados nos anos de 2003, 2004 e 2005 (data da emissão das notas) e nenhuma se referia à competência de janeiro de 2006.

**Como tais créditos se referem a períodos de apuração anteriores, são créditos extemporâneos, não podem ser apurados no DICON de 2006. Estes créditos deveriam ter sido apurados nos DICONs de 2003, 2004 e 2005. Se por algum motivo, a empresa esqueceu de apurar créditos, em janeiro de 2006 quando constatado o fato, procederia a retificação dos DICONs correspondentes aos períodos específicos.**

Sobre esse tópico o acórdão recorrido destacou que:

Quanto à apuração de créditos extemporâneos, é de se considerar que caso a contribuinte tenha deixado de apurar os créditos das contribuições em foco admissíveis no tempo correto, ou os tenha apurado a menor, poderá realizar a correção *a posteriori*.

Entretanto, se faz mister a retificação tanto dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições (DICON) quanto das Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, consoante artigo 10 da Instrução Normativa RFB n.º 1.015, de 5 de março de 2010.

Por outro lado, a retificação do Dacon para o aproveitamento correto dos créditos a que tem direito é dever da interessada, já que tal demonstrativo apenas espelha os controles contábeis e fiscais que somente a interessada possui.

A recorrente defende que:

67. Outrossim, atenta contra a literalidade do art. 3º, § 4º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, a parte da autuação que impediu que a empresa utilizasse extemporaneamente créditos legítimos seus.

68. Isso porque o § 4º do art. 3º dos citados diplomas legais permitem expressamente que "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes". O mesmo dispõe o art. 66, § 2º, da IN SRF n.º 247/2002.

Como bem ratifica a decisão a quo, a apuração do crédito extemporâneo não é vedada, contudo as retificações das declarações tributárias devem ser observadas. Logo, a vedação ao crédito se deu por ausência de observação por parte do contribuinte, quanto a correta informação a ser retificada nos referidos DACONs nos respectivos anos.

A fiscalização observou, ao meu ver corretamente, o que é condição para o creditamento, ou seja, que o contribuinte informe no DACON todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições, sendo que tal demonstrativo precisa ser apresentado antes da análise do pedido de ressarcimento/compensação, por parte da autoridade administrativa competente.

Sendo assim, entendo que nesse ponto o acórdão recorrido deve ser mantido.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, rejeito a preliminar e no mérito dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas com as seguintes despesas: materiais de laboratórios, produtos de limpeza utilizados na indústria, ferramentas utilizadas no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa e arrendamentos rurais, observados os demais requisitos da lei.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa