



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13866.000026/2005-32  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-001.512 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2013  
**Matéria** Contribuição para o PIS/Pasep  
**Recorrente** USINA SÃO DOMINGOS AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003

Processo de consulta. Efeito vinculante da decisão.

No processo de consulta, produz efeito vinculante o tema submetido à análise. Ilações não objetivas apresentadas pela autoridade administrativa, sobre tema diverso do objeto da consulta, não podem servir para produzir efeito vinculante contra o fisco.

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

Ano-calendário: 2003

PIS. Direito de crédito. Insumos da produção. Usina. Adubos e defensivos agrícolas utilizados no plantio da cana-de-açúcar. Legitimidade.

É de se reconhecer o direito ao crédito de PIS referente aos adubos e defensivos agrícolas utilizados no plantio de cana-de-açúcar por usina, que a utiliza para revenda *in natura* ou como produto intermediário de processo industrial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar provimento ao voluntário. Vencido o Conselheiro Regis Xavier Holanda que negava provimento ao recurso consoante declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda (Presidente), Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira. Ausente justificadamente o conselheiro Solon Sehn.

## Relatório

O contribuinte USINA SÃO DOMINGOS – AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A interpôs o presente Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 14-32.078, proferido em primeira instância pela 4ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem explicitar os atos e fases processuais ultrapassados até o momento da análise da Manifestação de Inconformidade adota-se o relatório proferido pela autoridade julgadora de primeira instância:

*“Trata o presente processo de Declaração de Compensação (Dcomp), à fl. 1, cujo crédito provém do saldo credor da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao mês de maio de 2003, no valor de R\$ 37.907,76.*

*A DRF/São José do Rio Preto, por meio do despacho decisório de fls. 112/115, homologou parcialmente a compensação, reconhecendo o direito creditório no valor de R\$ 35.889,65.*

*A homologação parcial da compensação foi devido, em parte, à glosa de valores de créditos da contribuição, relativos a adubos e defensivos agrícolas, que a autoridade a quo entendeu que seriam insumos que não exerceriam ação diretamente sobre o produto em elaboração, o que contraria o disposto nas Instruções Normativas (IN) SRF nºs 358, de 2003, e 404, de 2004.*

*Também foi glosada parte dos créditos do estoque de abertura, referente ao mês, relativa aos itens "fertilizantes e defensivos" e "safra fundada - cultivo", por não se enquadrarem na definição de insumo nem darem direito a créditos no regime não-cumulativo.*

*Inconformada, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade, de fls. 125 a 140, alegando, em resumo, que a decisão combatida teria como fulcro a legislação aplicável ao*

*Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no caso o PN CST n. 65, de 1979, no entanto ela possui uma solução de consulta em seu nome onde ficou consignado que o conceito de insumo para as contribuições sociais é completamente diverso daquele previsto para o IPI, conforme trecho que transcreve.*

*Assim, a presente glosa padeceria de ilegalidade, porquanto vai de encontro à solução de consulta, que seria de cumprimento obrigatório sobre o caso consultado.*

*Argumenta ainda que os adubos e fertilizantes são insumos indispensáveis para a fabricação do açúcar e, conforme seu entendimento, para dar direito ao crédito bastaria demonstrar que o produto é insumo, sendo desnecessário que integre ou tenha contato físico com o produto final, pois esse conceito seria do IPI, transcrevendo parte de solução de consulta, dirigida a empresas agropecuárias, que teria entendimento nesse sentido.*

*Conclui assim, que não seria lógico que os produtores de cana-de-açúcar tenham o direito de deduzir esses créditos e não assegurar às empresas agroindustriais o mesmo direito, trazendo ainda outra solução de consulta que lhe daria guarida.*

*Por fim, requer a realização de perícia para se comprovar o direito creditório, nomeando perito e listando os quesitos que deseja ver respondidos à fl. 138.*

*Como a contribuinte apresentou novo demonstrativo das compensações, a fls. 148 a 151, onde demonstra nova distribuição dos débitos devido a erros contidos nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e DComp anteriormente apresentadas, o despacho decisório foi revisto de ofício, conforme decisão de fls. 165 a 169, onde foi mantida a glosa, excluída do valor do crédito a parcela descontada da contribuição do mês e refeitas as alocações dos débitos compensados.*

*Ciente do novo despacho, a contribuinte apresentou nova manifestação de inconformidade, fls. 176 a 186, onde, em resumo, alega que, como foi glosado um valor maior do crédito, tratar-se-ia de revisão de lançamento tributário com objetivo de aumentar o crédito tributário.*

*Argumenta que não houve fato novo, pois a fiscalização procedeu à nova glosa dos créditos do PIS sobre o mesmo fato, mas utilizando novos critérios jurídicos com o claro propósito de majorar tributos. Assim, trata-se de erro de direito e sua revisão contraria súmula e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), os quais transcreve.*

*Argúi que, após a homologação da compensação, não pode a autoridade administrativa rever seu ato para aumentar o crédito tributário, pois se trata de um lançamento de ofício, assim somente se houvesse um fato novo que não foi objeto do*

*lançamento este poderia ser modificado, conforme previsão do art. 149, VIII, do Código Tributário Nacional (CTN).*

*Assim, requer a desconstituição do pretense crédito tributário uma vez que a compensação já havia sido homologada, após análise dos mesmos fatos, com acolhimento de um crédito de maior valor.”*

A derradeira manifestação de inconformidade interposta pelo sujeito passivo não foi acolhida, sendo negado o direito ao crédito tributário remanescente, em acórdão que restou assim ementado:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2003*

*PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito ao crédito do PIS, no regime de incidência não-cumulativa, se aplicados diretamente no bem produzido e consumidos/alterados no processo produtivo e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.*

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.*

*DESPACHO DECISÓRIO. REVISÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.*

*Possível a revisão de ofício de despacho decisório de homologação de compensação desde que anterior ao decurso do prazo de homologação tácita da compensação.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido”*

Cientificada em 10/02/2011 acerca do posicionamento da 4ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto/SP, conforme Aviso de Recebimento de fl. 212, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, suscitando, em sede preliminar, a nulidade da decisão recorrida (por trazer novo fundamento jurídico para negar o direito de crédito e também contrariar solução de consulta), e se aproveitando de argumento da primeira manifestação de inconformidade (fls. 127-142) no sentido de que os defensivos agrícolas e adubos são insumos para seu produto final, devendo ser reconhecido o direito de crédito de PIS.

É o relatório.

Sendo estas as principais considerações relativas ao *status* do processo sob análise, passe-se ao voto.

## Voto

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade e tempestivamente interposto, nos termos do Decreto nº 70.235/72, passo à análise do recurso.

#### Preliminar de nulidade da glosa de créditos

Primeiramente, o Recorrente suscita a nulidade da glosa de créditos de PIS sob o argumento de modificação do critério jurídico, o que, forte no art. 146 do CTN, impede a subsistência do despacho decisório e tudo quanto se seguiu no presente processo de análise de compensação. Para tanto, indica ter solução de consulta que dispõe sobre o regime de tributação do IPI, com vistas a determinar se é possível ou não o aproveitamento de créditos referentes a partes e peças de máquinas, destinadas a reposição ou restauração.

Nada obstante a solução de consulta referir-se ao IPI, o Recorrente busca o reconhecimento de que ela também se pronunciou sobre as contribuições sociais – particularmente o PIS, para os fins a que o presente procedimento se destina.

Integralmente juntada aos autos em fls. 191-194, trago abaixo a ementa e os excertos da solução de consulta que se referem às contribuições sociais:

#### *Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*

***Ementa:*** CRÉDITO DO IPI. MATERIAIS EMPREGADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL QUE NÃO SE AGREGAM AO PRODUTO FINAL FABRICADO. Não geram direito ao crédito de que trata o art. 164, inciso I, do Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/2002, as partes e peças de máquinas adquiridas para reposição ou restauração, ainda que não sejam incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que tais partes e peças se desgastem, se consumam ou percam suas propriedades no processo de industrialização em razão do contato direto que exercem sobre o produto em fabricação ou que este produto exerce sobre elas.

***Dispositivos Legais:*** Art. 164, inciso I, do Decreto nº 4.544, de 2002; Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, item 13 e Parecer Normativo CST nº 65, de 1979

(...)

6. Observe-se, primeiramente, que, embora a consulente mencione em sua petição algumas ementas de soluções de consulta e legislação (IN SRF nº 404, de 2004) referentes às contribuições sociais, sua dúvida versa unicamente sobre o direito ao crédito do IPI incidente na aquisição de partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos, partes e peças essas que, segundo se depreende de sua exposição, não são integradas ao ativo imobilizado, dados os critérios e normas contábeis aplicáveis. A consulta deve, pois, ser analisada exclusivamente à luz da legislação do IPI.

6.1 Convém aqui deixar claro que, embora a legislação das contribuições sociais não cumulativas tenha adotado alguns conceitos e definições análogos aos que já se encontravam na legislação do IPI, esses conceitos não necessitam receber a mesma interpretação, nem possuem as mesmas implicações, na

*legislação do imposto e na daquelas contribuições, pois são diversas as sistemáticas não cumulativas do IPI e da Cofins e Pis/Pasep, bem assim as características e os mecanismos próprios de cada tributo. É oportuno ressaltar que, no que concerne às contribuições sociais, a preocupação é definir-se o que seja insumo para efeito de crédito. Já no que concerne ao IPI, o problema é delimitar-se quais matérias primas e produtos intermediários podem ser considerados como integrando o produto em industrialização, para efeito de direito ao crédito, na hipótese de bens que a ele não se incorporam fisicamente. São, pois, óticas bastante diversas, sendo a das contribuições mais ampla.*

O contribuinte alega que, como a *razão de decidir* no presente processo se utilizou de conceito de insumo combatido pela solução de consulta que possui, então os créditos de PIS não lhe poderiam ter sido glosados.

Note-se que o Recorrente não alega que seu caso seja de máquinas, suas peças ou partes (tema da consulta), nem pretende estender o resultado da consulta para o PIS – até porque a consulta lhe foi desfavorável. O que pretende o contribuinte é o reconhecimento de que a fiscalização está vinculada a utilizar, para as contribuições sociais, conceito de insumo nos termos definidos pela solução de consulta – que, segundo ele, expressamente afirma ser diferente e mais amplo do que o do IPI.

No entanto, ao meu ver, a solução de consulta não assegura ao sujeito passivo que o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS seja mais amplo que o do IPI, e muito menos produzirá efeito para que fiscalizações futuras tenham que utilizar conceito de insumo distinto daquele imposto (e desde já destaco que não exaro opinião, por ora, se concordo com a utilização do mesmo conceito; trata-se de uma análise inicial apenas sobre os efeitos vinculantes da solução de consulta).

A solução de consulta afirma que as óticas são distintas: enquanto para as contribuições sociais analisa-se *o conceito de insumo* em si para efeito de crédito, no IPI analisa-se quais matérias-primas e produtos intermediários (tipos de insumo, mas não todos) são insumos. E sim, tratar-se de alguns tipos de insumos, mas não todos, é tarefa de menor porte do que analisar o conceito de insumo, e tudo que possa ser compreendido nesse conceito. Nesse sentido é que me parece ter sido proferida a solução de consulta.

Ora, uma vez não se manifestando, a solução de consulta, diretamente sobre o que seria o conceito de insumo para o PIS, não há como o Recorrente buscar esteio nessa norma complementar para obter efeito vinculante contra o fisco, nos termos do art. 100, II, do CTN.

Assim sendo, rejeito a preliminar suscitada pelo Recorrente.

Quanto ao mérito

No que tange o mérito, o cerne da questão está em definir-se se os adubos e defensivos agrícolas utilizados pelo Recorrente em seu processo produtivo podem ou não ser considerados insumos, para os fins de aproveitamento de créditos do PIS.

É fundamental, para tanto, avaliar a atividade desempenhada pelo contribuinte e o que ele produz, para então buscar uma avaliação mais precisa do que seja insumo de sua produção.

De início friso que não consta dos autos o estatuto social que indique quais as atividades-fim do Recorrente; a via juntada para fins de comprovação da representação regular possui apenas o aditivo nomeando o signatário do mandato para aviamento da defesa administrativa.

De todo modo, constam dos autos, em fls. 73-77, demonstrativos de créditos que serviram para a análise técnica inicial, a qual por sua vez embasou o despacho decisório que deu início ao presente contencioso administrativo. Nesses demonstrativos se percebe que o contribuinte, na qualidade de usina de açúcar e álcool, realiza todo o processo produtivo desde o plantio da cana até a comercialização de cana de açúcar e seus mais variados derivados – melado, bagaço, álcoois, açúcar etc.

Assim sendo, integra o conjunto de atividades-fim do Recorrente a cana de açúcar, cujo plantio eficiente depende da utilização de adubos e defensivos agrícolas. A cana de açúcar, por sua vez, pode ser comercializada *in natura* (e é um “produto acabado” nesse sentido), como pode servir também como um produto intermediário de outros, derivados de diversas atividades industriais possíveis.

A decisão recorrida, por outro lado, ponderou que os adubos e defensivos agrícolas não poderiam ser considerados insumos, para o PIS, ante o seguinte argumento:

Também não merece prosperar a alegação que faz referência a solução de consulta sobre as empresas agropecuárias, pois a atividade dessas entidades é diversa da realizada pela postulante, pois **aquelas produzem efetivamente o produto agrícola, e os adubos e fertilizantes constituem-se, de fato, insumos que são aplicados diretamente na produção desses bens. No caso da impugnante, os insumos diretos são os próprios produtos agrícolas (cana-de-açúcar)** e não o adubo e defensivos, pois estes não incidem diretamente sobre os produtos industrializados, assim tais itens não são considerados insumo no âmbito da não cumulatividade.

Parece-me ter ocorrido um equívoco na análise fática desempenhada pela decisão recorrida. Isso porque o Recorrente, então manifestando sua inconformidade, de fato “produz efetivamente o produto agrícola” nos dizeres da decisão. Ela verticaliza sua produção, plantando a cana, colhendo-a e processando-a, de modo a obter a cana e seus derivados para comercialização.

E indiscutivelmente os adubos e defensivos agrícolas tem contato direto com a cana, por serem aplicados nas mudas, ou mesmo nas próprias plantas a serem colhidas no exercício das atividades do contribuinte.

A cana, então, não é apenas um insumo direto, adquirido de terceiros, como faz parecer a decisão recorrida. Ela serve ao mesmo tempo como produto acabado (ainda que sua venda produza pouca receita) e essencialmente como produto intermediário, produzido pelo próprio Recorrente, que a meu ver se identifica em absoluto com diversas soluções de consulta exaradas pela RFB, dentre as quais transcrevo, a título de ilustração, duas apresentadas pelo Recorrente em sua última peça defensiva:

*"Solução de Consulta nº 52, de 10 agosto de 2006*

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP*

*EMENTA: Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP sobre a receita bruta decorrente da comercialização de cana-de-açúcar, promovida, no caso concreto sob exame, por pessoa jurídica que exerce apenas atividade de cultivo da terra, a ser empregada como insumo para fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, mencionados no caput do art. 8o da Lei nº 10.925, de 2004, alterada pela Lei nº 11.051, de 2004, quando efetuada para pessoa jurídica agroindustrial, tributada com base no lucro real. Nesta situação, é vedado à pessoa jurídica produtora da citada planta o aproveitamento de créditos relativos à incidência não-cumulativa, quando decorrentes de aquisição de insumos referentes ao produto agropecuário vendido com suspensão da exigência da exação. Por outro lado, não goza de suspensão da incidência da contribuição a receita bruta atinente à venda da referida planta para outros fins, a exemplo da produção de álcool. **Nesta hipótese, o produtor da planta poderá utilizar créditos calculados em relação a bens e serviços tributados, utilizados como insumos na produção da cana, na forma da legislação de regência.**" (grifou-se)*

*Solução de Consulta nº 303, de 22 de outubro de 2004*

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*EMENTA: COFINS - NÃO-CUMULATIVIDADE - ATIVIDADE AGRO-PASTORIL - INSUMOS - CRÉDITO PRESUMIDO - DACON. Na atividade pecuária, dos custos com os insumos diretamente agregados ao produto final é cabível o aproveitamento de créditos para fins de cálculo da COFINS, tais como: vacina, medicamentos, identificadores, alimentação, fretes e suplemento mineral. Na atividade agrícola, dos custos com os insumos diretamente agregados ao produto final é cabível o aproveitamento de créditos para fins de cálculo da COFINS, tais como: sementes, fertilizantes, fretes, formicidas, inseticidas, fungicidas e combustíveis para tratores. (...) – grifou-se.*

Mais do que isso: entender que o Recorrente, ao verticalizar sua produção, deve ter tratamento tributário restritivo em relação a outros contribuintes, que simplesmente plantam e colhem a cana de açúcar e a revendem para usinas, constituiria prática antiisonômica – dado que a atividade permanece sendo a mesma, não havendo razão palpável para o discrimen.

Dessa forma, entendo que os adubos e defensivos agrícolas devem ser reconhecidos como insumos da produção do Recorrente, de modo a reformar-se a decisão recorrida e homologar a totalidade do crédito oferecido à compensação.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO, reconhecendo o direito creditório pleiteado.

(assinado digitalmente)

**Bruno Maurício Macedo Curi**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/09/2013 por BRUNO MAURICIO MACEDO CURTI, Assinado digitalmente em 24/0

9/2013 por BRUNO MAURICIO MACEDO CURTI, Assinado digitalmente em 04/11/2013 por REGIS XAVIER HOLANDA

Impresso em 05/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Declaração de Voto

Conselheiro Regis Xavier Holanda

Contribuição para o PIS e COFINS. Regime não-cumulativo.

Conceito de insumos

O regime de não cumulatividade na cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS encontra seus contornos normativos, em âmbito legal estrito, na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

Inicialmente, restou definido pelo artigo 1º das referidas Leis que essas contribuições têm como **fato gerador o faturamento mensal**, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e como **base de cálculo o valor desse faturamento**<sup>1</sup>.

Já com o objetivo de delinear o regime de incidência não-cumulativa dessas contribuições, o artigo 3º dessas Leis previu um rol taxativo de créditos que podem ser descontados do valor do tributo inicialmente apurado. Vejamos<sup>2</sup>:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto*

<sup>1</sup> Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

.....

*em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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 próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

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

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

..... *Destaques apostos.*

Essa é, portanto, em linhas gerais, a arquitetura legal pensada para dar efetividade ao regime de incidência não-cumulativa das presentes contribuições: o estabelecimento de um rol taxativo de operações aptas a gerar créditos a serem descontados do valor determinado da contribuição.

Dentre essas operações, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637 de 2002, bem como o correspondente preceito da Lei nº 10.833/2003, prevêem o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Daí surge a necessidade de se definir, para fins de creditamento, o que são insumos no regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

A previsão de tomada de créditos inserta no artigo 3º, II, pode ser assim **quadripartida:**

- a) bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- b) bens utilizados como insumo na prestação de serviços;
- c) serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- d) serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

Neste ponto, muito controvérsia se estabeleceu no contencioso administrativo e judicial em relação, por enquanto, à situação relacionada à utilização de **bens como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (item a)**.

O nascedouro das discordâncias repousa principalmente na interpretação dada pela Receita Federal a esse dispositivo - especialmente ao item *a* acima indicado - através das Instruções Normativas nºs 247, de 2002, e 404, de 2004. Vejamos, *e.g.*, o primeiro desses normativos:

*IN SRF N° 247/02*

*“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

*(...)*

*§ 5° Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como **insumos**:*

*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; e*

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

(...)”

A interpretação dada pela Receita Federal ao conceito de insumo, no caso de bens assim utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adotou conceito insito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – tributo que apresenta contornos normativos – materialidade – distinta da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Com efeito, como já visto, a legislação da Contribuição para o PIS e da COFINS têm como referencial de incidência (fato gerador e base de cálculo) o faturamento - entendido como o total das **receitas** auferidas pela pessoa jurídica, e o cálculo de créditos está adstrito – parcialmente - a esse mesmo referencial ao se relacionar aos custos de bens e serviços utilizados no processo produtivo da empresa e hábeis a gerar sua **receita** operacional.

Já a legislação do IPI adota como referencial, não a receita, e sim o **produto**, ao estabelecer como fato gerador a sua saída de estabelecimento industrial (ou equiparado) e como base de cálculo o valor dessa operação.

Portanto, enquanto o IPI grava uma operação de industrialização, as referidas contribuições incidem sobre as receitas auferidas pelo sujeito passivo. E não por outro motivo, tais exações apresentam modelos distintos de apuração e apropriação de créditos (regime de débito e crédito no caso do IPI, e o método indireto subtrativo no caso das presentes contribuições).

Dessa forma, a interpretação adotada pela Receita Federal acaba por restringir o conceito de insumo, no caso de bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (item a), a apenas uma parcela dos custos de bens utilizados no processo produtivo da empresa - os que sofram industrialização (as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem).

O escopo da lei, sem dúvidas, é mais abrangente. Não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. As Instruções Normativas em debate trouxeram, portanto, neste específico ponto, restrição ao creditamento de custos de produção não amparada em lei.

Ademais, as referidas Instruções Normativas ao preverem o creditamento relativo a *bens **aplicados ou consumidos** na prestação de serviços* (item b) dão ensejo à tomada de créditos em uma base maior do que a restringida na primeira hipótese (item a).

Da mesma forma, a previsão de creditamento relativo a *serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos** na produção ou fabricação do produto* (item c) acaba por permitir, em consonância com a base legal, o crédito de custos de produção relativos a serviços que, potencialmente, podem utilizar-se de insumos que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação – industrialização.

Assim, referidos normativos deveriam ter adotado para essa primeira hipótese de creditamento de insumos, a mesma técnica redacional utilizada para as outras três hipóteses: a previsão de creditamento relativo aos bens aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos.

Dessa forma, atento à dicção legal que expressamente remete à utilização do insumo na produção ou fabricação de bens, entendo que devem ser considerados como insumos os bens **utilizados diretamente no processo produtivo** (fabril) da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação - mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva<sup>3</sup>.

Noutro giro, a par de conferir à legislação ordinária uma interpretação mais ampla que a dada pelos normativos da Receita Federal (fulcrada na legislação do IPI), também afasto a idéia, a meu ver, *data máxima vênia*, demasiadamente elástica e sem base legal, de se conferir ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Com efeito, a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na produção ou fabricação não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa<sup>4</sup>. Se assim tivesse querido o legislador, teria se utilizado de redação outra - e.g., custos e despesas necessários a manutenção da atividade empresarial.

Ainda, tanto é verdade que o conceito de insumo utilizado pelo artigo 3º, II das Leis em estudo não se confunde com o de despesa previsto na legislação do imposto de renda que, acaso assim o fosse e o dispositivo em testilha tivesse tão larga amplitude, restaria desnecessária a remissão expressa às despesas outras previstas nos demais incisos desse mesmo artigo (aluguéis, depreciação de máquinas e equipamentos, energia elétrica e outras).

Com efeito, se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas previstas na legislação do IR, o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte.

Nessa trilha, no Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do RESP nº 1.246.317 (ainda em curso), o Ministro Relator apresentou voto – já acompanhado por outros dois Ministros de um total de cinco - entendendo que o conceito de insumo na legislação do PIS e da COFINS não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva, e também não

<sup>3</sup> Assim, podem ser considerados insumos, por exemplo, as partes, peças de reposição e serviços relacionados à manutenção de máquinas e equipamentos industriais utilizados no processo produtivo da empresa quando possuírem tempo de vida útil inferior a 1 (um) ano (Acórdão 3102.01.143) - caso contrário, devem integrar o ativo imobilizado sujeitando-se à depreciação - e também o frete e seguro na aquisição de insumos por integrarem o custo dos mesmos.

<sup>4</sup> Assim, em termos gerais, por não serem utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, não são considerados insumos nos termos da legislação do PIS e da COFINS não-cumulativa – art. 3º, II das Leis em estudo, *exempli gratia*, despesas administrativas, serviços de almoxarifado, propaganda e publicidade, despesas com viagens, custos com programa de formação profissional, despesas com assessoria, consultoria e planejamento (Acórdão 3302-00.175), serviços de limpeza – a depender do tipo de atividade empresarial, combustíveis para veículos não utilizados diretamente no processo produtivo (Acórdão 3102-01.143), despesas de comercialização e cobrança (Acórdão 3402-00.259).

corresponde exatamente aos conceitos de ‘Custos e Despesas Operacionais’ utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos<sup>5</sup>.

Na mesma toada, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em julgamento dos processos fiscais nºs 13053.000112/2005-15 e 13053.000211/2006-72, em 09 de novembro de 2011, também afastou a aplicação da legislação do IPI e do IRPJ na conceituação de insumo previsto na legislação das contribuições em análise.

Dessa forma, há que se conferir ao conceito de insumo previsto pela legislação do PIS e da COFINS um sentido próprio, extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: **são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa**, ainda que – no caso dos bens - não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Contribuição para o PIS e COFINS. Regime não-cumulativo. Creditamento.

Despesas com adubos e defensivos agrícolas utilizados na plantação de cana-de-açúcar.

No caso presente, o contribuinte – uma usina de açúcar e álcool – optou por uma cadeia “verticalizada” de produção em que a elaboração da matéria prima necessária (cana-de-açúcar) e a fabricação do produto final (álcool e açúcar predominantemente) a ser vendido são de responsabilidade de uma única pessoa jurídica.

Assim, deseja a recorrente ver reconhecido aqui direito creditório relativo a contribuição para o PIS relativamente a despesas de adubos e defensivos agrícolas utilizados na plantação de cana-de-açúcar.

Estes contribuintes que se caracterizam como agroindústria (artigo 22-A da Lei 8212/91), na medida em que suas operações iniciam-se com uma atividade rural e terminam com uma etapa industrial, buscam o reconhecimento de créditos de PIS e COFINS referentes aos gastos para aquisição de bens – dentre eles adubos, fertilizantes, defensivos agrícolas e os respectivos fretes – e de serviços – como os de adubação, irrigação, plantio e vigia florestal – usados na sua atividade florestal, tudo com base nos artigos 3º, II das Leis 10637/02 e 10833/03.

O argumento para tanto é o de que, ainda que sejam indiretamente usados no processo produtivo, tais bens e serviços seriam indispensáveis à elaboração do produto final e, por isso, também deveriam ser considerados insumos. Além disso, o fato de produzirem suas próprias matérias-primas não permitiria que elas fossem oneradas em relação a outras empresas que compram a matéria-prima de terceiros. No entanto, tais alegações não são suficientes para se garantir aos contribuintes os créditos pleiteados.

De início, diante do sentido próprio a ser conferido ao conceito de insumo previsto pela legislação da contribuição para o PIS e da COFINS (**art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003**), extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: **são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa**, tenho que referidas despesas não se enquadram no referido conceito.

<sup>5</sup> No caso, se pleiteia o direito de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS advindos da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção e serviços de detetização aplicados no ambiente produtivo de empresa que tem objeto relacionado à indústria alimentícia: MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Com efeito, as despesas com adubos e defensivos agrícolas, no caso presente, foram feitas para utilização, não diretamente no processo produtivo da empresa (**etapa industrial**) relacionado à fabricação predominante de derivados de cana-de-açúcar (e.g. álcool e açúcar), e sim para a formação de plantação de cana-de-açúcar (**atividade rural**) – uma etapa, portanto, anterior à produção do bem final.

Dessa forma, a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na **produção ou fabricação** não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fábril da empresa.

Portanto, não há previsão legal que admita as despesas com **adubos e defensivos agrícolas** para fins de creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS uma vez que as mesmas não são aplicadas diretamente durante o processo de industrialização, tratando-se, na verdade, de despesas agregadas à atividade rural em momento anterior ao início do processo produtivo em testilha, razão pela qual não se qualificam como insumo.

**Noutro giro**, as plantações de cana-de-açúcar são consideradas culturas permanentes, ou seja, aquelas que se mantêm vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção, durando mais de um ano, e os custos necessários para a formação de florestas desta natureza devem compor o valor do **ativo imobilizado** da pessoa jurídica.

Assim, os gastos com produtos e serviços necessários para a plantação da cana-de-açúcar acabam sendo incorporados ao valor daquela floresta e, em consequência, devem ser registrados no ativo imobilizado – nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978.

Destaque-se ainda que a perda do valor dos bens que compõem o ativo imobilizado pode ser contabilizada como depreciação, amortização ou exaustão. Nesse sentido, o valor do custo de formação e manutenção da floresta será objeto, na medida da utilização da mesma, de **encargos de exaustão** que, nos termos da legislação de regência, corresponde à perda do valor decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais. Vejamos:

*RIR 99 - Art. 334.*

*§ 1º A quota de **exaustão** dos **recursos florestais destinados a corte** terá como base de cálculo o valor das florestas*

*Lei 6404/76 - Art. 183.*

*§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:*

*a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;*

*b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;*

*c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.(grifamos)*

Assim, o custo de aquisição ou composição da floresta plantada para que a própria árvore seja cortada, e não apenas para que ela dê frutos, como é o caso da cana-de-açúcar (que não acabam em um único corte, voltando a produzir novos troncos ou ramos, permitindo-se, com isso, outros cortes), será objeto de exaustão à medida que seus recursos forem sendo esgotados.

18/79: Ainda nesse entendimento, vejamos excerto do Parecer Normativo CST nº

*“quando se trata de floresta própria, o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que os seus recursos forem sendo exauridos. (...)*

*Colocando o assunto nestes termos, não é difícil concluir-se que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.”*

Com isso, em se tratando de ativo imobilizado, por óbvio que os bens e serviços adquiridos por determinadas indústrias para serem utilizados na formação e manutenção de florestas cujas árvores serão, posteriormente, utilizadas como matéria-prima para a fabricação de seus produtos finais, não podem ser considerados insumos, nos termos da legislação que rege o PIS e a COFINS.

Dessa forma, os custos para formação e manutenção da plantação de cana-de-açúcar mantida pela contribuinte deveriam ser considerados como ativo imobilizado – em tese, sujeitos a créditos de PIS e de COFINS relacionados aos encargos de exaustão - , não se caracterizando, portanto, como insumos.

Assim, pelo exposto, voto pelo integral desprovimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda