



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

**Processo nº** 19515.722441/2013-17  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-003.155 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2016  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS  
**Recorrente** FIBRIA CELULOSE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/01/2010 a 01/01/2011

CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.

**FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA PRIMA ENTRE A FLORESTA E A FÁBRICA**

Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

**CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO.**

As despesas com movimentação de produto acabado, antes de sua venda não geram créditos no regime da não-cumulatividade.

**CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. AQUISIÇÃO**

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

Autenticado digitalmente em 10/06/2016 por PAULO GUILLERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por PAULO GUILLERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 13/06/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAUJO

JO

Impresso em 17/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A aquisição, a que se refere o inciso I do §1º dos artigos 3º das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

#### RATEIO PROPORCIONAL. NÃO RECONHECIMENTO. PRECLUSÃO

Nos termos do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, os documentos que comprovam as alegações do contribuinte devem ser juntados em sede de impugnação sob pena de preclusão do direito.

#### CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

#### PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS. NATUREZA DE INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

#### CRÉDITOS COM CALÇOS PARA ALINHAMENTO DE ALTURA DOS EQUIPAMENTOS ROTATIVOS. INDISPENSABILIDADE.

Os calços são equipamento necessários para a utilização das máquinas de corte de eucalipto, árvore alta. Matéria prima da produção de celulose.

#### EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. IMPOSIÇÃO NORMATIVA.

A utilização de E.P.I. é indispensável para a segurança dos funcionários. Imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.

#### SERVIÇOS UTILIZADOS EM ANÁLISES LABORATORIAIS.

A produção de celulose contém a fase laboratorial, onde são clonadas as mudas de eucalipto para atender à gramatura adequada da futura extração de celulose. Serviço técnico científico específico, essencial à obtenção do produto final.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e negar o pedido de diligência.

No mérito, por maioria de votos, em manter o método de rateio proporcional conforme decisão de piso, vencida a Conselheira Lenisa Prado.

Pelo voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a apropriação dos créditos na aquisição de insumos, segundo método adotado pelo contribuinte, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Walker Araújo, Relator, e as Conselheiras Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Sarah Araújo, que negavam provimento ao Recurso neste particular. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao aproveitamento de créditos extemporâneos, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, que dava provimento.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito para os calços para alinhamento de altura de equipamentos rotativos, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá e Walker Araújo, Relator. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Lenisa Prado.

Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito de crédito (i) nos gastos com movimentação de materiais e insumos e locação de guindastes; (ii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório e (iii) armazenagem de insumos.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito na aquisição de equipamento de proteção individual, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Relator, e Ricardo Paulo Rosa. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Lenisa Prado.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito nos gastos com serviços utilizados em análises químicas em laboratório. Vencidos os Conselheiros, Walker Araújo, Relator, e Ricardo Paulo Rosa. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Lenisa Prado.

Por maioria de votos, em não conceder o direito de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados no tratamento de resíduos. Vencidos Domingos de Sá, Lenisa Prado e Walker Araújo, Relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Por unanimidade de votos, em reconhecer o direito de crédito para (i) Partes e Peças de Reposição Utilizados como Insumo (ii) Insumos Empregados na Constituição de Florestas, exceto para manutenção e construção de estradas e pontes, (iii) e fretes, exceto para produto acabado.

Também por unanimidade, em negar o direito de crédito nos gastos com (i) Materiais de Construção Civil utilizado como Insumos e (v) Passagens, hospedagens e despesas de veículos.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito nos gastos com GLP utilizado em empilhadeiras; óleo diesel, óleo biodiesel marítimo, óleo biodiesel e GLP a granel, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar.

Por maioria de votos, em conceder o direito de crédito na aquisição de Insumos adquiridos de terceiros, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que não reconhecia o direito para gastos com pesquisa.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito para equipamento para proteção individual, no item "alimentos, fardamentos e equipamento de proteção individual", vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Relator, e Ricardo Paulo Rosa, que não reconheciam o direito. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Lenisa Prado.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito nos gastos para embalagem de apresentação e transporte, vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Araujo e Ricardo Paulo Rosa, que não reconheciam o direito de crédito nos gastos com transporte.

*(assinado digitalmente)*

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Walker Araujo - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède - Redator designado.

*(assinado digitalmente)*

Lenisa Rodrigues Prado - Redator designado.

EDITADO EM: 10/06/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

## Relatório

Por bem descrever os fatos adoto e transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de impugnação apresentada contra os lançamentos das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas com incidência não-cumulativa, referentes aos fatos geradores ocorridos nos períodos mensais de competência de janeiro a setembro de 2009 e de janeiro de 2010 a janeiro de 2011, bem como do lançamento de multa regulamentar isolada decorrente de indeferimentos de

Pedidos de Ressarcimento e da não homologação de Dcomp, objetos de outros processos administrativos.

Os lançamentos se referem às diferenças entre os valores das contribuições, declaradas nas respectivas Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e os valores efetivamente devidos, decorrentes (i) do rateio proporcional entre as receitas de exportação e do mercado interno, em desacordo com as normas tributárias, (ii) de glosas de créditos do PIS e da Cofins, ambas com incidência não-cumulativa, apropriados e aproveitados indevidamente sobre custos e despesas que, segundo o autuante, não estão amparados nas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003, respectivamente, e, (iii) glosas de créditos aproveitados, de forma extemporânea, e, ainda, à multa regulamentar isolada decorrente de indeferimento de PER e da não homologação de Dcomp, conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 10.826/10.884, parte integrante dos autos de infração, conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 10.826/10.884, parte integrante dos autos de infração.

Intimado dos lançamentos, o interessado impugnou-os (fls. 10.898/10.968), alegando, em síntese:

I – em preliminar:

I.1 - a nulidade do auto de infração da multa regulamentar isolada, sob o argumento de ausência da indicação da base de cálculo das multa, afrontando o Decreto nº 70.235, de 1972, art. 10, inciso V, e, conseqüentemente, cerceamento do seu direito de defesa; e, ainda, erro do cálculo da multa isolada referente ao 4º trimestre de 2001, tendo em vista que os créditos cujos fatos geradores ocorreram em 04/11/2001, pleiteados nos processo de ressarcimento nºs. 10880.941619/2012-11 (PIS e 10880.941650/2012-44 (Cofins), foram de R\$ 6.384.854,91 e R\$29.409.028,73, respectivamente; sendo que os valores indeferidos foram de R\$ 3.170.705,86 e R\$ 14.604.435,57, o que implicaria multas de R\$ 1.585.352,93 e R\$ 7.302.217,79, segundo a Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 15, e não os valores de R\$ 3.339.809,90 e R\$ 15.383.364,98, exigidos no auto de infração, com afronta ao art. 142 do CTN; e,

I.2 – nulidade dos autos de infração do PIS e da Cofins, sob a alegação de ausência de motivação da glosa dos créditos de importação; e de equívoco no critério utilizado pela fiscalização para se apurar o índice de rateio proporcional entre as receitas do mercado interno e de exportação, por não ter sido consideradas as receitas indiretas, via comercial exportadora.

II – no mérito:

II.1 – auto de infração da multa isolada: alega que não ocorreu fato típico que ensejasse a aplicação da multa regulamentar isolada, porque o fato de os pedidos de ressarcimento/compensação ter sido indeferido não caracterizou ato ilícito e, ainda, que o caracterizasse, a multa somente poderia ter sido aplicado depois de analisados e indeferidos todos os pedidos, sendo que as manifestações de inconformidade (doc. 05) apresentadas nos processo que tratam dos 3º e 4º de

trimestres de 2010 e dos 1º e 4º de 2011, estão pendentes de julgamento (doc. 06);

## II.2 – autos de infração de PIS e Cofins:

II.2.1 – equívoco no critério utilizado pela fiscalização para apuração do índice de rateio proporcional entre as receitas de exportação e do mercado interno, a fiscalização utilizou o entendimento do ADI SRF nº 22/2002, considerando apenas as receitas de exportação registradas no SISCOMEX, conforme data de embarque, contudo este entendimento é equivocado e não se aplica aos créditos do PIS e da Cofins por falta de base legal; a norma a ser aplicada é o do § 3º, c/c o § 8º, ambos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, levando-se em conta os custos, despesas e encargos aplicados para obtenção da receita bruta auferida em cada mês;

II.2.2 – momento de apuração dos créditos, a fiscalização adotou a data da respectiva nota fiscal, sem admitir qualquer flexibilização, no entanto, a lei não impede seus aproveitamentos em datas posteriores;

II.2.3 – o aproveitamento de créditos em meses subsequentes e a desnecessidade de retificação dos Dacon e DCTF, defendeu o entendimento de que a lei não estabelece uma obrigação para o contribuinte aproveitar os créditos em determinado momento;

II.2.4 – glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos, alegou a improcedência dos fundamentos dos autos de infração com base nas INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004, defendendo o aproveitamento de créditos sobre todos os custos e despesas incorridos com a produção dos bens, sem quaisquer restrições, desde que indispensáveis ao processo produtivo; discorreu longamente sobre o processo produtivo e sobre os bens e serviços glosados pela fiscalização, defendendo o aproveitamento de créditos sobre as partes de reposição utilizadas como insumos; sobre os custos com materiais de construção; sobre combustíveis utilizados como insumos; sobre os custos utilizados na formação de florestas decorrentes de exaustão e depreciação do ativo imobilizado, sob o argumento de que, se a base de cálculo das contribuições é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas independentemente de sua denominação ou classificação contábil, o aproveitamento de créditos também seria sobre todos os custos e despesas incorridos para obtenção do faturamento; insumos não adquiridos de terceiros, alega que somente apropria custos sobre bens e serviços adquiridos de terceiros;

II.2.5 – glosas de despesas de fretes, defende o aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com fretes incorridos na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração, na colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor, sob o argumento de que todos são custos de produção, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002;

II.2.6 – ilegalidade da glosa sobre alimentos, fardamentos e equipamentos de proteção individual, defendeu o aproveitamento sob o argumento de que são indispensáveis e obrigatórios para a produção da celulose, produto fabricado por ele (interessado);

II.2.7 – embalagem de apresentação e transporte, também sob o argumento de que integra o custo de seu produto, defende o aproveitamento de créditos sobre tais custos/despensas;

II.2.8 – despesas com passagens, hospedagem e veículos, sob o mesmo argumento de que, em face da atividade realizada no campo, tais despesas tornam-se imprescindíveis ao seu processo produtivo;

II.2.9 – créditos vinculados à receita de exportação, caso não seja admitido os créditos sobre os custos (encargos de exaustão) sobre a formação de floresta, defendeu o seu aproveitamento sob o argumento de que são custos ligados à exportação; e;

III – diligência/perícia, solicitou sua realização com o objetivo de comprovar a real natureza de cada bem e serviço adquiridos e como são empregados em seu processo produtivo, indicando os quesitos e os peritos.

A Turma da DRJ/ julgou improcedente impugnação apresentada pela Recorrente por meio do acórdão nº , assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009,  
01/01/2010 a 31/01/2011*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. MOTIVAÇÃO.*

*O auto de infração lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil com a indicação expressa da motivação e das infrações imputadas ao contribuinte e respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário.*

*LANÇAMENTO. NULIDADE.*

*É válido o lançamento efetuado de conformidade com as normas legais que regem o procedimento administrativo fiscal.*

*DILIGÊNCIA/PERÍCIA.*

*Reconhecida pelo julgador ser prescindível ao julgamento a baixa dos autos em diligência para realização de perícia, rejeita-se o pedido.*

*CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.*

*O aproveitamento de créditos extemporâneos pressupõe a retificação do Dacon e, se for o caso, da DCTF do período de sua apuração.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009,  
01/01/2010 a 31/01/2011*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de encargos de exaustão, que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*Para ser considerado insumo, o bem ou o serviço, desde que adquirido de pessoa jurídica, deve ter sido consumido, desgastado, ou ter perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.*

*Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.*

*ÍNDICE. RATEIO. RECEITAS. VENDAS. MERCADO INTERNO/EXTERNO. CÁLCULO.*

*O cálculo do índice de rateio proporcional entre as receitas de vendas no mercado interno e externo, efetuado com base nas receitas escrituradas está correto e de conformidade com a lei tributária.*

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

*Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/01/2010 a 30/01/2011*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de*

*encargos de exaustão, que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

*Para ser considerado insumo, o bem ou o serviço, desde que adquirido de pessoa jurídica, deve ter sido consumido, desgastado, ou ter perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.*

**ÍNDICE. RATEIO. RECEITAS. VENDAS. MERCADO INTERNO/EXTERNO. CÁLCULO.**

*O cálculo do índice de rateio proporcional entre as receitas de vendas no mercado interno e externo, efetuado com base nas receitas escrituradas está correto e de conformidade com a lei tributária.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A Recorrente intimada da decisão combatida em 05.02.2015, interpôs Recurso Voluntário em 09.03.2015, retomando os argumentos apresentados em sede de impugnação, exceção feita apenas ao pedido de nulidade do auto de infração em relação a aplicação da multa isolada que, por ser objeto de outro processo administrativo deixou de reproduzido neste Recurso.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Walker Araujo Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

**I. Preliminares**

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

Autenticado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por RI

CARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digita

lmente em 13/06/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAU

JO

Impresso em 17/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**I.1 - Ausência de Motivação da glosa de créditos de importação constituídos indevidamente**

Alega a Recorrente que o lançamento seria nulo, por falta de motivação fática em relação a glosa dos créditos de importação, posto que a autoridade fiscal teria deixado de apontar com precisão os motivos que ensejaram a referida glosa.

Não lhe assiste razão.

Essa alegação já foi enfrentada em primeira instância, e fundamentadamente rejeitada, conforme se extrai do voto proferido pelo i. julgador "a quo":

Ao contrário de seu entendimento, a motivação da glosa dos referidos créditos está indicada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de cada auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal, partes integrantes de ambos os autos. Segundo consta destes documentos, a motivação foi o aproveitamento de créditos em desacordo os preceitos legais, ou seja, o interessado apurou e descontou créditos sobre custos/despesas que não constituem insumos, nos termos da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, c/c as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Por outro lado, registre-se que a motivação para o lançamento de crédito tributário é a constatação, pelo Fisco, de irregularidades que tenham dado causa à falta de recolhimento do tributo. Diante dessa situação, é dever da Autoridade Tributária a constituição do crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional, a teor do parágrafo único do art. 142 do CTN.

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Aliás, entendo que eventual erro ou a mera imprecisão no enquadramento legal do fato tributável, o que não é caso dos autos, é totalmente passível superação, quando não traz prejuízo para o exercício do direito de defesa do autuado, especialmente nos casos em que a descrição dos fatos esteja completa e precisa, permitindo ao autuado a compreensão plena do que foi acusado, de modo que possa apresentar sua contestação, exercendo plena e adequadamente o seu direito de defesa e ao contraditório.

Sendo assim, nenhuma outra motivação é requerida, além da constatação da infração fiscal e da consequente falta de recolhimento do tributo. Portanto, correta as considerações do acórdão recorrido, no sentido de que os fatos foram clara e adequadamente expostos no auto de infração, bem assim o enquadramento legal.

**I.2 - Necessidade de realização de diligência ou perícia**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 14/04/2004

Autenticado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por RI

CARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digita

lmente em 13/06/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAU

JO

Impresso em 17/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Recorrente requereu a conversão do julgamento em diligência para que fosse realizada perícia técnica para comprovar a real natureza de cada bem e serviço por ela adquiridos, bem como para demonstrar o efetivo empregado de cada bem e serviço em seu processo produtivo.

Todavia, entendo que o pedido de diligência solicitado pela Recorrente também deve ser totalmente negado, considerando que os documentos por ela carreados, o qual destaco o laudo técnico sobre o processo produtivo, é deveras suficiente para dirimir as questões relativas aos créditos glosados pela fiscalização.

Neste sentido:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II**

*Data do fato gerador: 09/08/1994 a 02/09/1994*

**PROVA PERICIAL**

*A prova pericial deve ser indeferida quando os autos processuais já contiverem elementos suficientes e demonstrarem ser desnecessária para a formação da prova e do processo de convicção para a decisão.(...) - (Acórdão 3202-00.112)*

Portanto, a conversão do julgamento em diligência para realização perícia técnica é totalmente desnecessária no presente caso, na medida em que as provas juntadas pela Recorrente se prestam para dirimir a controversa relativa aos créditos glosados pela fiscalização.

Ressalta-se, por oportuno, que nos termos do artigo 18, do Decreto nº 70.235/72<sup>1</sup>, a autoridade julgadora é livre para decidir sobre pedidos de perícia ou diligência, podendo indeferi-los quando considerar tais procedimentos prescindíveis.

Assim, fica afastado o pedido de diligência solicitado pela Recorrente.

## II - Mérito

### II.1 Conceito de insumo adotado neste voto

Antes de enfrentar a questão tratada relativa bens e serviços glosados pela fiscalização, mister tecer alguns comentários legislativos do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.

Em 29 de agosto de 2002, por meio da Medida Provisória nº 66, houve uma significativa modificação no modo de tributação do PIS quer, de acordo com referida norma, tornou-se não-cumulativo.

A MP 66 foi, posteriormente, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a qual vem disciplinando o regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS.

<sup>1</sup> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entender as necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Já em 30 de outubro de 2003, foi editada a Medida Provisória nº 135, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, constituindo o texto básico do regime não cumulativo para a COFINS.

No mesmo exercício de 2003, temos o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 9 de dezembro de 2003, a qual alterou o artigo 195, da Constituição Federal, para incluir, dentre outros, o parágrafo 12, o qual dispõe que *"a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b e ; e IV do caput, serão não-cumulativos."*

No que concerne ao sistema de créditos, o aproveitamento se encontra disposto nos artigos 3º, das Leis nº s 10.637/2002 e 10.833/2003, prevendo que os custos e despesas auferidas pela pessoa jurídica em seu processo produtivo serão passíveis de créditos, senão vejamos:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Regulamento\)](#)*

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

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)*

*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 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 - [\(VETADO\)](#)*

*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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

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

*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. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)*

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

É de se ver, que a legislação infraconstitucional permitiu os créditos de insumos, sem impor qualquer restrição, ou seja, adquirindo bens ou serviços que sejam utilizados (direta ou indiretamente) na prestação de serviços ou produção e fabricação de bens ou produtos, é possível, computar créditos para o abatimentos das contribuições.

Ressalta-se, por oportuno, que eventual restrição ao aproveitamento de créditos de insumos surgiu com o advento da Lei nº 10.865/2004, que trouxe a vedação de créditos no valor pago pela mão de obra de pessoa física, bem como na hipótese de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados.

Posto isto, é necessário perquirir o conceito de insumo para fins de verificar se as despesas glosadas pela fiscalização dão direito a crédito

Como se vê na decisão de piso, foi adotado pela autoridade fiscal como critério para definição de insumos as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, podendo-se concluir que a Receita Federal do Brasil aplicou a definição de insumo da legislação do IPI, o que já me adianto pela total discordância deste critério, pois entendo que se trata de tributos de materialidades completamente distintas.

Referidas IN's, mitigaram a não-cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, porquanto criaram diversos óbices e restrições na apuração dos créditos instituídos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Notadamente no que se refere ao conceito de insumos, não se pode deixar de mencionar os ensinamentos de Natanael Martins<sup>2</sup>, a saber:

"o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo".

Com efeito, *insumo*<sup>3</sup> é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COSIT nº 12, de 24.10.2007:

É de se notar, que o termo "insumo" não poder ser utilizado de maneira restrita, como fez a fiscalização no caso em comento, considerando que tal procedimento vai de encontro com o princípio da não-cumulatividade.

Destarte, os dispêndios diretos ou indiretos incorridos na produção ou prestação de serviços devem ser considerados como insumos e, conseqüentemente, serem computados na determinação dos créditos de PIS/COFINS.

Nesse sentido, vale destacar o atual posicionamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de não adotar, para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, a interpretação restrita veiculada pelas IN's nºs 247/2002 e 404/2004, conforme denota-se da ementa do v. acórdão nº 3403-002.656:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.*

*Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.*

*ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.*

*VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.*

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e necessários ao processo

<sup>3</sup> INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entre (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens e serviços". DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. v.2. Saraiva: São Paulo, 1998, p.870.

produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.*

*Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.*

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

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.*

*Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*(...)*

Feito estas considerações, na qual manifesto entendimento contrário aos critérios adotados pela autoridade fiscal, passo agora a analisar as glosas expressamente contestadas no recurso voluntário.

#### **A. Método de rateio proporcional**

Nos itens 77 a 84 do Termo de Verificação Fiscal constam os motivos que levaram a autoridade proceder a glosa dos créditos pleiteados pela Recorrente. Em síntese apartada, parte do crédito pretendido foi indeferido por conta do referido ajuste no percentual de rateio das receitas oriundas de exportação/mercado interno, na medida em que a fiscalização não levou em conta as receitas decorrentes de exportações indiretas, via comercial exportadores.

A recorrente, por sua vez, alegou que é equivocado considerar a data do embarque das mercadorias como o momento para o reconhecimento da receita de operações com o mercado externo, na medida em que o ADI SRF nº 22, de 2002, no qual teria se baseado o procedimento fiscal, regularia especificamente a exportação de produtos nacionais sem saída do território nacional, para o gozo da isenção, o que não seria o presente caso.

Apresentou também, insurgência contra o critério utilizado pela fiscalização para se apurar o índice (percentual) de rateio proporcional entre as receitas do mercado interno

e exportação sob o fundamento de que a fiscalização não considerou as receitas indiretas, via comercial exportadora.

Juntou novos documentos em sede recursal, para o fim de comprovar a realização de vendas com a finalidade específica para exportação, requerendo, que tais vendas sejam computadas como receitas de exportação, ao contrário do procedimento adotado pela autoridade fiscal que as considerou como receita no mercado interno.

Por fim, justificou a juntada tardia dos referidos documentos alegando que *"...não trouxe aos autos quando da impugnação as comprovações documentais das exportações indiretas porque demonstrou que o próprio critério utilizado pela fiscalização deveria ter considerado tais exportações, sendo dever da autoridade administrativa alegar sua inocorrência."*

De fato a decisão de piso não analisou as alegações apresentadas pela Recorrente em relação a aplicação do ADI SRF nº 22, de 2002, fundamentando a manutenção da glosa com base na ausência de documentos:

O interessado alegou que as receitas decorrentes de exportações indiretas, via comercial exportadoras, não foram levadas em conta. Contudo, não informou o valor de tais receitas, as comerciais exportadoras para as quais foram efetuadas nem apresentou documentos fiscais e/ ou contábeis provando as alegadas vendas com o fim específico de exportações da remessa da mercadoria para recintos alfandegados e/ ou para embarque direto em nome da exportadora.

Contudo, não vejo reparos à fazer na decisão de primeira instância.

Isto porque, os motivos que levaram a fiscalização a não analisar as alegações da Recorrente foram a total ausência de prova documental para comprovar a origem das exportações indiretas por ela praticada, o que nos termos do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, deveriam ter sido produzidas em sede impugnação, sob pena de preclusão do direito.

Ora, a Recorrente sabedora dos fatos e fundamentos que ensejaram o lançamento fiscal deveria ter apresentado todos os documentos para comprovar suas alegações em sede de impugnação, restando precluso direito de fazê-lo neste momento processual.

Vale lembrar, que a justificativa apresentada pela Recorrente para a juntada tardia dos referidos documentos não se amolda em nenhuma das exceções previstas nas alíneas "a", "b", e "c", do §4º, do citado dispositivo legal, impedindo, desta forma, que este julgador se pronuncie a respeito.

Desta forma, considerando a desídia da Recorrente em comprovar documentalmente suas alegações, a decisão de primeira instância deve ser mantida em relação a matéria discutida neste tópico.

### **B. Momento de Apuração de Créditos na Aquisição de Insumos**

Neste tópico, a fiscalização procedeu a glosa de PIS/COFINS sob o fundamento de que o contribuinte teria reconhecido o crédito fora do período de sua apuração, na medida em que a data de emissão da Nota Fiscal seria o período correto para apuração mensal dos créditos referentes a bens e serviços utilizados como insumos.

Os motivos e fundamentos que levaram a fiscalização proceder a glosa foram expostos nos itens 85 a 98 do TVF, dentre os quais destacamos o item 94:

"Não cabe à Autoridade Fiscal Flexibilizar o critério temporal de apropriação dos insumos, alargando-o em decorrência das tramitações das Notas Fiscais dentro da empresa. Desta forma, mesmo as notas fiscais emitidas ao final de um determinado mês devem ser apropriadas neste mesmo mês, e não no mês seguinte. O prazo para se apresentar o DACON é suficientemente dilatado para que a empresa efetue tais ajustes."

Por sua vez, a recorrente defende que o momento correto para a contabilização do crédito, não é a data da aquisição do bem ou da contratação do serviço, mas sim a data da entrega do bem ou da conclusão da prestação do serviço, momento em que se operariam os efeitos patrimoniais relevantes, a teor das previsões contidas nos artigos 1.226, 1.267, 237, 492, 594 e 597 do Código Civil.

Sem razão a Recorrente.

Com efeito, entendo que o período correto para apuração de eventuais créditos de PIS/COFINS decorrente da aquisição de insumos é aquele previsto nos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que disciplinam que os créditos calculados em relação aos bens e serviços serão apurados no mês de sua ocorrência, entendido como sendo a data da emissão da nota fiscal de aquisição de insumo ou de prestação de serviço. Vejamos:

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

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

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês;**

Depreende-se do referido permissivo normativo que, ao mesmo tempo em que a legislação assegura expressamente o direito ao crédito das contribuições do PIS e COFINS, impõe ao contribuinte sujeito à sistemática da não-cumulatividade observar as regras contábeis para o registro desse direito.

Assim, a Recorrente que está sujeita ao regime não cumulativo, tributada com base no Lucro Real, deve considerar as receitas por regime de competência, compreendo que as receitas auferidas no período de apuração devem ser consideradas para fins de cálculos das contribuições de PIS/COFINS.

Nesse sentido, vale transcrever parte do voto proferido pelo Conselheiro Antônio Carlos Atulim, no acórdão nº 3403.002.824, no sentido que o crédito é calculado sobre os gastos e despesas incorridos no mês.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exhaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

### C. Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

A decisão recorrida manteve a glosa sob o fundamento de que não é possível o aproveitamento direito de créditos resultantes da aquisição de insumo ou prestação de serviço diverso da data de aquisição, sendo que para efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores deve ser realizada a retificação da DACon. Cita orientações da Receita Federal, decisões administrativas e a orientação contida no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) relativas aos procedimentos necessários para o registro e aproveitamento de créditos extemporâneos.

O recorrente, por sua vez, argumenta que o §4, do artigo 3º é claro ao dispor que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes. Aduz que não se pode desconsiderar as aquisições de insumos e o respectivo direito aos créditos pelo simples fato de que foram escrituradas em momento posterior.

Sobre isso, entendo que o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACon e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

Isto porque, tal medida é essencial para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACon original e principalmente para que os saldos de créditos do Dacon dos meses posteriores à constituição possa ser evidenciado, propiciando, assim, a conferência da não utilização dos créditos em períodos anteriores.

Nesse sentido, transcrevo o entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 73, de 2012:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012*

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS*

*EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACon E DCTF. É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.*

Outro não é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação da DACon e DCTF, a saber:

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

Autenticado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por RI

CARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digita

lmente em 13/06/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAU

JO

Impresso em 17/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*CREDITAMENTO                      EXTEMPORÂNEO.                      DACON.  
RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.*

*Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização. (Acórdão 3403-.003.078)*

\*\*\*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS  
EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.*

*Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização. (Acórdão 3403.002.717)*

Portanto, considerando que não houve retificação do DACON e da DCTF, tampouco prova de não utilização do crédito pleiteado, a manutenção da glosa é medida que se impõe.

**D. Dos Bens e Serviços Glosados pela Fiscalização**

Os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica glosados pela fiscalização estão devidamente descritos nos itens 102, 127 e 128, do Termo de Verificação Fiscal, abaixo reproduzidos:

102. Entre outros, não foram considerados como insumos: ferramentas de trabalho para manutenção, calços para alinhamento de altura de equipamentos rotativos, pistola de ar comprimido, serviços relacionados ao sistema de alarmes de emergências, serviços logísticos, serviços de movimentação de materiais e insumos e locação de guindastes (vide planilhas de crédito e folhas 9281 a 9603 e folhas 10236 a 10620)

127. **Entre outros, não foram considerados como insumos:** despesas com equipamento de proteção individual, etiquetas adesivas de escritório, rolos de pintura, lonas de plástico para efetuar manutenções, **insumos utilizados em análises químicas em laboratório**, baterias, pilhas, rádios transeptores, projetores de apresentação, manutenção de PABX, manutenção de no-breaks, encadernação de notas fiscais, copos para água mineral, almofada de carimbo, binóculos, borrachas para lápis, brindes e camisas promocionais, brinquedos para filhos de funcionários, café expresso em grãos, CD-R graváveis, cestas de natal, *coffe-break*, serviços de cópias de chaves, coroas de flores, desjejum, custos de eventos festivos, lanches, livros de literatura, locação de máquinas de café, marmitex, medicamentos, palestras, óculos de segurança *Bandido*, despesas com mão de obra inespecífica, insumos relacionados à logística/transporte, baterias, pilhas, carregadores e acessórios, materiais de consumo de informática, materiais para laboratório, serviços de gerenciamento, extintores, materiais de papelaria, palestras, festas e eventos, limpeza industrial, serviços de combate a incêndio, **armazenagem de insumos**, serviços de projetos, serviços relacionados a parte laboratorial, desenvolvimento de software, locação de andaimes, locação de container, assinatura de manuais de legislação, gerenciamento de arquivos, seminários da NR-10, segurança patrimonial,

alpinismo industrial, eventos como fórum de marketing, vigilância, serviços fotográficos e de mídia, serviços relacionados ao setor de Recursos Humanos, inspeção da NR-13, serviços administrativos, reforma de mobiliário, programas de formação profissional e instalação de fibras ópticas e rede (vide planilhas de crédito e folhas 9281 a 9603 e folhas 10236 a 10620).

128. Ainda, não foram considerados como insumos todos os bens e serviços relativos ao **tratamento dos resíduos**, uma vez que efetivamente não são aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, mas sim constituindo fase posterior a fabricação dos bens comercializados pela empresa.

Antes de analisar os itens acima, importante esclarecer que não basta que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja necessário. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

Portanto, ao contrário do que pretende o Recorrente, não é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

Feitas estas considerações preliminares, passo agora ao exame dos itens anteriormente citados.

Em relação aos bens e serviços descrito no item 102, entendo que seja por não guardarem a necessária relação de pertinência com o processo produtivo, considerado na sua indivisível unicidade, ainda que sejam contabilizados como custo de produção; ou por serem passíveis de ativação, devem ser mantidas as glosas dos créditos tomados sobre os seguintes itens: *ferramentas de trabalho para manutenção, calços para alinhamento de altura de equipamentos rotativos, pistola de ar comprimido, serviços relacionados ao sistema de alarmes de emergências, serviços logísticos*.

Já a despesas *com serviços de movimentação de materiais e insumos e locação de guindastes*, por se enquadrarem no conceito de insumo previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e manterem relação com o processo produtivo da Recorrente, geram créditos das contribuições.

Já em relação aos bens e serviços listados no item 127, entendo que somente geram créditos os *insumos utilizados em análises químicas em laboratório e armazenagem de insumos*. Todos os demais bens e serviços relacionados no item 127, sem exceção, não geram direito a créditos, por não guardarem nenhuma relação com o processo produtivo da Recorrente.

Por fim, em relação ao item 128, entendo que os bens e serviços utilizados no tratamento de resíduos, por se enquadrarem em uma das etapas do processo produtivo da Recorrente, geram crédito de PIS/COFINS.

### **E. Partes e Peças de Reposição Utilizados como Insumo**

Neste ponto, adoto como razões de julgamento o entendimento explicitado da Solução de Divergência nº 35/08, o qual tratou de créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a saber:

*Solução de Divergência nº 35/08*

*Assunto:*

*Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins*

*Ementa: Cofins não cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; e IN SRF nº 404, de 2004.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ementa: Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.*

*Créditos. Insumos.*

*As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.865, de 2004; IN SRF nº 247, de 2002; e IN SRF nº 358, de 2003.*

*ADALTO LACERDA DA SILVA Coordenador Geral*

Assim, entendo que as despesas ora analisadas, com manutenção de máquinas e equipamento industriais, dão direito ao crédito do PIS e da COFINS.

### **F. Dos Materiais de Construção Civil utilizado como Insumos**

A Recorrente limitou-se a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação a despesas de materiais de construções civil, deixando de comprovar que tais despesas se enquadram nos requisitos que garantem o direito de crédito.

**Portanto, a glosa sobre referidas despesas deve ser mantida.**

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

Autenticado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 13/06/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAUJO

Impresso em 17/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

### G. Dos Combustíveis utilizados com Insumo

No Termo de Verificação Fiscal a fiscalização procedeu a glosa dos combustíveis utilizados como insumos com base nos seguintes fundamentos:

153. Segue abaixo parte da ementa da Solução de Divergência (SD) prolatada pela COSIT (Coordenação de Tributação) da Receita Federal do Brasil:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40.*

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

*Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Cofins.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e § 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40."*

154. Ressalta-se que para as despesas com combustíveis gerarem crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins, no caso ora em análise, é necessário que o combustível seja considerado insumo no processo de fabricação do produto destinado à venda pela empresa; ou, em outras palavras, seja empregado em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção da celulose industrializada e vendida pela contribuinte, nos termos da legislação que rege a matéria.

155. Por último, vale comentar que a Solução de Divergência Cosit nº 37, de 9 de outubro de 2008, não conflita com o disposto no parágrafo anterior, uma vez que a referida solução de divergência trata da aquisição de óleos combustíveis e lubrificantes, utilizados ou consumidos no processo industrial e não em etapa anterior ao processo de produção do bem destinado à venda.

156. Todavia, os combustíveis utilizados para o transporte e manejo dos insumos não podem ser considerados para fins de creditamento. Com o intuito de diferenciar os tipos de combustíveis utilizados como insumo, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos que pudessem alocar os diversos combustíveis na cadeia produtiva. Foram apresentados laudos técnicos detalhados, devidamente assinados por engenheiros e contadores da empresa, descrevendo os vários tipos de combustíveis e suas utilizações. **Seguindo a interpretação dada pela COSIT acerca do termo, entre outros, não foram considerados como insumo: GLP utilizado em empilhadeiras, gasolina utilizado no transporte de pessoal, Óleo diesel, Óleo biodiesel marítimo, Óleo biodiesel e GLP granel (vide planilhas de crédito e folhas 9281 a 9603 e folhas 10236 a 10620).**

Inicialmente, em relação a glosa sobre os custos com aquisição de gasolina para transporte de pessoal, entendo correta a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela

decisão de primeira instância sob o fundamento de não se enquadrar no conceito de insumo, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente.

Já em relação às glosas com custos de aquisições: de GLP utilizado em empilhadeiras, óleo diesel, óleo biodiesel marítimo, óleo biodiesel e GLP a granel, desde que devidamente comprovado o emprego de tais custos, não podem ser desconsideradas, pois são necessários para a realização do processo produtivo, sem os quais não é possível obter o produto final.

Isso porque todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo entre as áreas de plantio, cultivo, extração e o beneficiamento do produto, seja qual for sua natureza, é feito por meio de veículos, os quais utilizam diretamente os combustíveis anteriormente.

Daí o porquê da razão do legislador que regulou a não-cumulatividade das contribuições, expressamente tratar dos combustíveis como concessionários do direito ao desconto de créditos, nos seguintes termos:

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

...

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

Portanto, entendo passível de creditamento os valores despendidos a título de combustíveis empregados no processo produtivo da Recorrente, exceção feita apenas a gasolina utilizada para transporte de pessoas.

## **H. Crédito Sobre os Insumos Empregados na Constituição de Florestas**

No item 110 do TVF estão os bens e serviços desconsiderados como insumos, a saber:

"corrente de corte (motoserra), picadores (desgastador de madeira), sabres (manejo florestal), insumos utilizados no corte de cavacos, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de inventário florestal, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, produção de mudas, monitoramento de pragas e doenças, biometria florestal, adubos, fertilizantes, inseticidas, herbicidas, estradas, defensivos, análises ambientais, serviço de manutenção/construção de estrada e pontes, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem, sensoriamento remoto e peças e reparos em maquinários relacionados com a área de silvicultura (marcas de tratores, veículos e peças como a Komatsu, Volvo, John Deere e Cia Olsen) (vide planilhas de crédito e folhas 9281 a 9603 e folhas 10236 a 10620)."

O fundamento utilizado pela fiscalização para glosar é no sentido de que as despesas incorridas na formação, desenvolvimento e manutenção das florestas, que por se tratar de etapa anterior ao processo produtivo, não dão direito ao crédito, a saber: *"Todo o bem ou serviço utilizado pela empresa antes do tratamento físico-químico da madeira em si não podem ser classificados como insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP e do COFINS não-cumulativos. Ao invés disso, as reservas florestais devem ser tratadas como sendo ativo imobilizado da empresa."*

Não coaduno do entendimento da autoridade fiscal, uma vez que o legislador claramente estabeleceu no artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 o direito ao crédito em relação aos *"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda."*

E produção é algo maior do que fabricação, englobando os diversos estágios dos produtos gerados a partir de atividades mistas, como é o caso da celulose. Ora, se o legislador quis alcançar todas as receitas, é obvio que todas as despesas incorridas para gerar receitas devem ser passíveis de creditamento, desde que observados as limitações postas pela própria legislação.

Cumprе destacar, que a esta matéria já foi objeto de análise pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde restou confirmada a possibilidade do cômputo de créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas incorridas na formação, desenvolvimento e manutenção de florestas:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Exercício: 2005*

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

*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.*

*CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS.*

*Na incidência não cumulativa do PIS, instituída pela Lei nº 10.637/02 e da Cofins, instituída pela Lei nº 10.833/03, devem ser compreendidos por insumos somente bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção ou*

*fabricação do produto, ou seja, que integrem o processo produtivo e que eles estejam diretamente relacionados.*

#### **RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO**

*(Acórdão 9303-002.630)*

Nesse passo, destaca-se o trecho que demonstra o entendimento sintetizado pelo Conselheiro:

Assim, os gastos incorridos com os chamados “insumos dos insumos”, que no caso são aqueles necessários para a produção da madeira que, no momento seguinte, entrará no processo produtivo da celulose, indubitavelmente devem ser considerados para atendimento da sistemática não cumulativa. Se assim não fosse, o industrial que produz o seu insumo próprio, no caso a madeira, seria prejudicado e, com isso, seria preferível adquiri-la de terceiros ao invés de produzi-la.

Desta forma, entendo ser correto o cômputo dos créditos de PIS/COFINS sobre as despesas incorridas na formação, desenvolvimento e manutenção das florestas, por se mostrarem necessárias na obtenção de madeira, matéria-prima da celulose.

Nessa linha de entendimento, com exceção dos serviços de manutenção/construção de estrada e pontes, por não estar enquadrado no conceito de insumo aqui adotado, os demais itens geram direito ao aproveitamento de créditos.

#### **I. Insumos adquiridos de terceiros**

Adotando a mesma linha de raciocínio anteriormente explicitada, entendo que deve ser revertida as glosas dos créditos tomados sobre dispêndios com bens e serviços contratados de terceiros para clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate à incêndios e colheita.

#### **J. Fretes**

A fiscalização procedeu a glosa dos fretes com base no seguinte fundamento: *"Entende-se que quaisquer serviços de transporte não relacionados à entrega de mercadorias diretamente aos clientes não podem ser considerados como sendo insumos. Seguindo esta orientação dada pela COSIT acerca do termo, entre outros, não foram considerados como insumo: armazenagem/transporte de papel e insumos e logística."*

A Recorrente, por sua vez, defende o aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com fretes incorridos na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração (intercompany), na colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor, sob o argumento de que todos são custos de produção, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002.

Entretanto, com exceção do frete utilizado para transporte do produto acabado, por ser etapa posterior ao processo produtivo, entendo que os fretes incorridos nos transportes de matérias-primas (aquisição) produtos semi-acabados (em elaboração) intercompany, constituem custos de produção e geram créditos do PIS e da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º citado e transcrito anteriormente.

Em razão disso, deve ser mantida a glosa relativo ao frete utilizado no transporte de produto acabado.

#### **K. Glosa sobre alimentos, fardamentos e equipamento de proteção individual**

A Recorrente limitou-se a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação a despesas com alimentos, fardamentos e equipamento de proteção, deixando de comprovar que tais despesas se enquadram nos requisitos que garantem o direito de crédito.

Desta forma, entendo que por não enquadram no inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

#### **L. Embalagem de apresentação e transporte**

Nos termos dos incisos II e XI do art. 3º citado e transcrito anteriormente, entendo que as despesas com embalagem de apresentação e transporte geram créditos, posto que são necessárias ao transporte e acondicionamento das folhas de celulosa comercializada pela Recorrente.

#### **M. Passagens, hospedagens e despesas de veículos**

A Recorrente mais uma vez limitou-se a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação a despesas com passagens, hospedagens e despesas de veículos, deixando de comprovar que tais despesas se enquadram nos requisitos que garantem o direito de crédito.

Desta forma, entendo que por não enquadram no inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

### **III. - Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reversão das glosas especificadas abaixo:

#### **\* D. Dos Bens e Serviços Glosados pela Fiscalização**

- serviços de movimentação de materiais e insumos e locação de guindastes - insumos utilizados em análises químicas em laboratório e armazenagem de insumos  
*- tratamento dos resíduos*

#### **\* E. Partes e Peças de Reposição Utilizados como Insumo**

*- manutenção de máquinas e equipamento industriais utilizadas no processo produtivo*

#### **\* G. Dos Combustíveis utilizados com Insumo**

*- GLP utilizado em empilhadeiras; óleo diesel, óleo biodiesel marítimo, óleo biodiesel e GLP a granel*

#### **\* H. Crédito Sobre os Insumos Empregados na Constituição de Florestas**

- exceção feita dos serviço de manutenção/construção de estrada e pontes, por não estar enquadrado no conceito de insumo aqui adotado, os demais itens tratados neste tópico geram direito ao aproveitamento de créditos

**\*I. Insumos adquiridos de terceiros**

- créditos tomados sobre dispêndios com bens e serviços contratados de terceiros para clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate à incêndios e colheita

**\*J. Fretes**

- com exceção do frete utilizado para transporte do produto acabado, por ser etapa posterior ao processo produtivo, entendo que os fretes incorridos nos transportes de matérias-primas (aquisição) produtos semi-acabados (em elaboração) intercompany, constituem custos de produção e geram créditos do PIS e da Cofins

**\*L. Embalagem de apresentação e transporte**

- despesas com embalagem de apresentação e transporte geram créditos, posto que são necessárias ao transporte e acondicionamento das folhas de celulosa comercializada pela Recorrente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

**Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto ao momento de apropriação dos créditos relativos à aquisição de insumos e quanto à possibilidade de creditamento relativo a tratamento de resíduos.

Concernente à primeira matéria, o relator entendeu que o momento apropriado para considerar a aquisição de insumos é a data de emissão da nota fiscal. Neste aspecto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciado Técnico CPC nº 30, tratando da mensuração de receitas. Em seus itens 14 em diante, dispôs sobre o momento de reconhecimento das receitas:

***Venda de bens***

***14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:***

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;***
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;***
- (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;***
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e***

(e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

15. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e os benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. **Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador.** Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.

16. Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. A retenção de risco significativo inerente à propriedade pode ocorrer de várias formas. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e os benefícios significativos da propriedade são:

(a) quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;

(b) nos casos em que o recebimento da receita de uma venda em particular é contingente, pois depende da venda dos bens pelo comprador (genuína consignação);

(c) quando os bens expedidos estão sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato e ainda não tenha sido completada pela entidade; e

(d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está certa da probabilidade de devolução.

[...]

#### **Prestação de serviços**

20. Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, **a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte.** O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

(a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;

(b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;

(c) o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e

(d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade<sup>4</sup>.

21. **O reconhecimento da receita com referência ao estágio de execução de uma transação é usualmente denominado como sendo o método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os**

*serviços são prestados. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período. O Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção também exige o reconhecimento da receita nessa mesma base. As exigências naquele Pronunciamento são geralmente aplicáveis ao reconhecimento da receita e dos gastos associados a uma transação que envolva a prestação de serviços.*

*22. A receita somente deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir incerteza acerca da realização de valor já incluído na receita, o valor incobrável, ou o valor com respeito ao qual a recuperação tenha deixado de ser provável, deve ser reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.*

*[...]*

*24. O estágio de execução de uma transação pode ser determinado por diversos métodos. A entidade deve escolher um método que mensure com confiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:*

- (a) levantamento ou medição do trabalho executado;*
- (b) serviços executados até a data, indicados como percentual do total dos serviços a serem executados; ou*
- (c) a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados com os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.*

*Para efeito de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados.*

*25. Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida pelo método linear durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor o estágio de execução da transação. Quando determinada etapa for muito mais significativa do que quaisquer outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.*

Verifica-se que a orientação contábil é no sentido de se reconhecer a receita de venda de bens quando ocorrer a transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes ao direito de propriedade, além da observância de outros aspectos mencionados no item 14 do CPC. Do lado da prestação de serviços, o reconhecimento deve ser pelo estágio de execução do serviço, a ser medido por levantamento ou medição ou proporção entre custos incorridos e custos totais estimados, ou seja, deve-se apurar o estágio de execução correspondente ao serviço executado, quando este corresponder a várias etapas. No caso de um serviço a ser executado em uma única etapa, o reconhecimento deverá ocorrer quando da execução da etapa.

A Solução de Consulta Cosit nº 111/2014 reconheceu a aplicação do CPC 30 ao analisar o regime de competência e o auferimento de receitas em situação de vendas canceladas, conforme a ementa abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.*

*O fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.*

*No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.*

*Não integram a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram contratados, ou seja porque o valor cobrado não tem previsão contratual. Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas.*

*No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, arts. 3º e 4º, caput, e § 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, § 1º, “a” e “b”; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.1; Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas (com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.412, de 2, de outubro de 2012), item 21.*

No mesmo sentido, o Manual de Contabilidade Societária<sup>4</sup> da FIPECAFI ao dispor sobre estoques, entendendo que o momento de contabilização das compras coincide com a transmissão do direito de propriedade, não se ligando apenas ao aspecto legal, mas

principalmente à transferência de riscos e benefícios futuros. Transcreve-se o trecho da obra para melhor esclarecer:

*"O momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, em geral, coincide com o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos, embora o conceito de ativo esteja ligado não só aspecto legal, mas principalmente a transferência de riscos e benefícios futuros. Dessa forma, na determinação sobre se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas o direito de sua propriedade; em seguida, há também que se discutir a figura do controle e ainda as dos riscos e benefícios. Assim, deve ser feita uma análise caso a caso visando identificar potenciais eventos onde haja transferência dos principais benefícios e riscos.*

$$[\dots]$$

### 5.2.2 Compras em trânsito

*Não devem ser incluídas as compras cujo transporte seja de responsabilidade do vendedor (FOB-destino), nem as mercadorias recebidas de terceiros (quando a empresa é consignatária ou depositária), nem os materiais comprados, mas sujeitos à aprovação. Neste último caso, a integração aos estoques se dará após a aprovação.*

De outro giro, sob o aspecto legal, o Código Civil dispõe em seu artigo 1.226<sup>5</sup> que os direitos reais (dentre eles o direito de propriedade) sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por ato inter vivos, somente se adquirem com a tradição e que até o momento da tradição, conforme artigo 492<sup>6</sup>, os riscos da coisa correm por conta do vendedor e os do preço por conta do comprador, ressalvadas as situações de que tratam os parágrafos deste artigo.

Deflui-se que a emissão da nota fiscal não caracteriza, por si, a aquisição, pois que os riscos, em regra, ainda correm por conta do vendedor. A discussão travada nos autos limitou-se apenas ao lapso temporal entre a data de emissão da nota fiscal de venda pelo vendedor e a entrada dos bens nos estabelecimentos da empresa, não se perquirindo sobre outras situações ou condições. Portanto, em princípio, o regime de competência do crédito deve ser o da aquisição, assim entendida, a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

Neste sentido, citam-se acórdãos deste conselho:

Acórdão nº 3801-005.038:

$$[\dots]$$

*MOMENTO DO CREDITAMENTO.*

*O cálculo do crédito de PIS e de COFINS deverá levar em conta as aquisições de bens, serviços e insumos ocorridas no mês, sendo que o termo "aquisição" exige o recebimento e*

<sup>5</sup> Art. 1.226. Os direitos reais sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com a tradição. (MP nº 2.200-2 de 24/08/2001)

Art. 492. Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador.

*contabilização do bem pelo destinatário. Crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.*

Acórdão nº 3201-001.361:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*AQUISIÇÃO DE FRETE PARA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.  
MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.*

*As despesas relativas a frete para aquisição de insumos geram direito a crédito de PIS não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002. Considera-se adquirido o frete, para efeitos de creditamento de PIS, no momento da conclusão do transporte dos insumos adquiridos, ou seja, na entrada dos referidos insumos no estabelecimento do adquirente.*

**Excerto do voto condutor:**

*"Para a fiscalização, o mês em que os bens e serviços foram adquiridos e as despesas foram incorridas corresponde ao mês da emissão das respectivas notas fiscais. Tal entendimento foi confirmado pela instância a quo. Contudo, esse não parece ser o momento em que tais despesas são incorridas.*

*No caso do serviço de transporte contratado para transportar os insumos a serem utilizados na produção da Recorrente, o serviço somente pode ser considerado como adquirido quando o frete é concluído, ou seja, quando o insumo transportado ingressa no estabelecimento da Recorrente.*

*Isso porque o serviço é um bem imaterial e, como tal, a sua aquisição deve ser considerada no momento em que o seu objeto se aperfeiçoa, pois essa hora é a que mais se aproxima da tradição do bem material. Antes disso, não há como considerar que o referido bem imaterial foi adquirido."*

Acórdão nº 3403-001.340:

**Excerto do voto vencedor:**

*"Neste passo, admitir o cômputo de créditos apurados sobre tais valores equivale a fazer retroagir as disposições das Medidas Provisórias 66/02 e 135/03, convertidas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, haja vista que, se pagos na época oportuna, isto é, quando de sua aquisição, não haveria que se falar em créditos da não cumulatividade, demais disso, por disposição própria de referidos diplomas legais, o momento de apropriação dos créditos se concretiza na aquisição do insumo, a teor do art. 3º, § 1º das leis em comento, ainda que outro seja o momento do pagamento, como sói ocorrer nas compra a prazo.*

*Seu aspecto temporal é a efetiva entrada dos insumos no estabelecimento, pouco importando que coincida com o pagamento, ou seja, o marco é fixo, aplicando-se à compra para entrega futura, onde há antecipação de pagamento pela aquisição, para aquela que o pagamento se dá em momento futuro a partir da aquisição, ou mesmo que seja saldada em prestações."*

Frise-se que não se trata de admitir créditos extemporâneos, item específico enfrentado no acórdão, mas sim de considerar o regime de competência na tradição da coisa móvel ou na execução dos serviços. Dá-se, portanto, provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Relativamente ao tratamento de resíduos, a recorrente entende que o conceito de insumo se refere ao custo de produção, considerado como todos os gastos com os insumos, com fatores de produção que agregam valor ao produto a ser vendido, excluindo as despesas.

Neste ponto, entendo que a definição de insumo é mais restritiva que a da recorrente, conforme exposto a seguir.

A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujo inciso II dispõe:

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

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

*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:*

$$[\dots]$$

*§ 5º 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:*

*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.*

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

[...]

§ 4º 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) a matéria-prima, o produto intermediário, 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 partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Constata-se também que há divergência no STJ sobre o tema, tendo a matéria sido afetada como recurso repetitivo no REsp 1.221.170/PR. Assim, verifica-se que no REsp 1.246.317-MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, decidiu-se pela ilegalidade parcial do artigo 66º da IN SRF nº 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, na parte em que trata do conceito de insumos, adotando no acórdão um mais abrangente:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

*2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

*3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

*4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.*

*5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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.*

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF.

MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. *Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.*

7. Recurso especial a que se nega provimento.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*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*". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

**Súmula CARF nº 19:** *Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado.

*Solução de Divergência nº 14/2007:*

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

**EMENTA:** *Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com*

*a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*Solução de Divergência nº 35/2008:*

*Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

Entendo, pois, que a expressão "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal

Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de

insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem ser considerados custos de transformação, pois são aplicados aos produtos já acabados.

Estabelecidas as premissas acima, considero que o tratamento de resíduos não pode ser considerado custo de aquisição ou custo de transformação, pois se refere a uma etapa posterior à produção propriamente dita, embora, reconhecidamente, necessária à atividade empresarial. Destarte, nego provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de creditamento dos dispêndios relativos à aquisição de bens e serviços utilizados no tratamento de resíduos.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

Conselheira Lenisa Prado, redatora designada.

É certo que até a presente data os limites do conceito "insumo" sob o prisma das Contribuições PIS e COFINS é tema controverso, seja no âmbito do Poder Judiciário ou deste CARF.

O Superior Tribunal de Justiça reconhece que a inafastável interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico não admite a conceituação de "insumos" como aquela extremamente restritiva adotada pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados; e também não possibilita expandi-la de modo a comportar a equivalência aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" adotados nas normas que regem o Imposto de Renda.

É equivocado equivaler o termo "insumo" inserido nas normas de PIS/COFINS àquele conceituado pelas regras do IPI - por mais que se tratem de regimes não cumulativos - uma vez que estamos diante de tributos distintos, com bases de apuração muito diferentes. Enquanto as Contribuições são apuradas com base na **receita** das pessoas jurídicas, a cobrança do IPI está vinculada ao **preço do produto**.

Essa conclusão é também partilhada pela Cons. Fabíola Keramidas<sup>7</sup>, que muito bem ressalta que:

*"Tal diferença torna evidente a distinção entre regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o*

<sup>7</sup> A Conselheira redigiu o voto vencedor no Acórdão n. 3302-002.683, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa 3ª Seção, no julgamento do Recurso Voluntário interposto pela Usina Trapiche S.A. na sessão de 19/08/2014.

Autenticado digitalmente em 10/06/2016 por PAULO GUILHERME DEROLEDE, Assinado digitalmente em 13/06/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAUJO

*efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.*

*No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.*

*Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação a que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária*

*(...)*

*O critério 'receita', ao contrário do critério 'produto', não possui um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa. Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação, a respeito da geração dos créditos que visam evitar a cumulatividade, para ambos os regimes".*

O raciocínio acima transcrito não deixa dúvidas sobre a dessemelhança entre os sistemas não cumulativos dos impostos e das contribuições. Enquanto nos impostos o que se pretende é a compensação do imposto sobre imposto (o que torna fundamental a apuração dos valores despendidos para pagamento dos impostos), a não cumulatividade das contribuições requer a apuração do *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos, em todo o processo de produção.

A lógica perfilhada pelo Ministro Mauro Campbell<sup>8</sup> em muito se assemelha a que defendo, além de conter equilíbrio e razoabilidade, qualidades essas as quais me curvo, motivo pelo qual adoto a seguinte definição para o termo insumos:

*"São insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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 resultante".*

*Deste modo, peço vênias ao ilustríssimo relator para apresentar os fundamentos que me levam a divergir de seu entendimento.*

### **1. Sobre os créditos relacionados aos gastos com calços para alinhamento de altura de equipamentos rotativos.**

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

Autenticado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por RI

CARDO PAULO RIBEIRO. <sup>8</sup> Recurso Especial nº 1.246.317/MG, julgado em 19/05/2015 pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça.

Imente em 13/06/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 10/06/2016 por WALKER ARAUJO

JO

Impresso em 17/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O nobre relator nega a pretensão da contribuinte em reverter as glosas sobre os créditos relativos aos calços para alinhamento de altura de equipamentos rotativos porque entende que *não guardam a necessária relação de pertinência com o processo produtivo, considerado na sua indivisível unicidade, ainda que sejam contabilizados como custo de produção.*

No entanto, ao meu ver, tais custos são indispensáveis diante da própria natureza do serviço aplicado na fabricação da celulose.

Esclarece a contribuinte em seu recurso voluntário que:

***"Os calços para alinhamento da altura de equipamentos rotativos também são empregados na unidade fabril e listados exemplificativamente como insumos à fl. 164 do Laudo Técnico da ESALQ. Sem os mesmos seria impossível utilizar os equipamentos de corte, uma vez que somente os calços conferem firmeza e estabilidade aos equipamentos rotativos" (fl. 11253 -grifos nossos).***

Vale esclarecer que os eucaliptos produzidos pela contribuinte, que são a fonte primária da fabricação da celulose, são árvores extremamente altas e para o seu corte é necessária a utilização de equipamentos especiais. Os calços são, ao que tudo indica, equipamentos que permitem a utilização dos equipamentos de corte.

Considerando que os equipamentos de corte são essenciais à produção da celulose, na etapa agroindustrial, o mesmo reconhecimento deve ser conferido aos calços.

## **2. Sobre os créditos decorrentes da aquisição de Equipamentos de Proteção Individual (EPI).**

Sobre os créditos sobre os dispêndios para aquisição de EPI assim se pronunciou a recorrente:

***"Os equipamentos de proteção individual (aqui incluídas as botinas, macacões e óculos de proteção bandido) são absolutamente indispensáveis à atividade da Recorrente, que fornece a indumentária sem a qual a execução das atividades da capina e aplicação de herbicidas (por exemplo) jamais poderiam ser executadas (...) Restando firmado que o laudo atesta a indispensabilidade dos equipamentos de proteção individual, os quais são de uso obrigatório para evitar acidentes tanto na fase agrícola (corte da madeira, aplicação de agrotóxico, etc) quanto na fase fabril (laminação de celulose, preparo químico da pasta de celulose, etc)". (fl. 11257 - grifos nossos).***

A utilização de E.P.I. é essencial para a segurança dos colaboradores da empresa, decorre de imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa. Dessa forma, diante da essencialidade do equipamento, reconheço direito ao crédito.

### **3. Sobre os créditos referentes aos custos dos serviços utilizados em análises químicas em laboratórios.**

Sobre a glosa em referência, o recorrente esclarece que:

*"O processo produtivo da celulose se inicia com a análise laboratorial que propiciará a seleção dos clones de eucaliptos que atendam à gramatura adequada à futura extração da celulose. Ou seja, o processo de produção tem início antes mesmo da fase do plantio, ocorrendo a seleção dos clones que possuam características específicas para a obtenção de um celulose capaz de atender ao pedido de seus clientes (...) Ora, a obtenção das mais variadas especificações de celulose está intrinsecamente relacionada à fase laboratorial, posto que a empresa realiza diversos testes para selecionar o clone que contém características específicas para propiciar a obtenção de uma celulose cujas fibras atendam as exigências de um determinado cliente" (fl. 11.249 - grifos nossos).*

Percebe-se que a fase laboratorial é essencial ao processo produtivo da celulose, e também bastante técnica.

O nobre relator reconhece direito ao crédito sobre os *insumos utilizados em análises químicas em laboratório e armazenagem de insumos*, mas não sobre os serviços.

No entanto, ao meu ver, somente funcionários habilitados e qualificados podem utilizar de forma correta os insumos utilizados nos laboratórios, já que a fase laboratorial exige conhecimentos técnico e científicos específicos. Não seria lógico conceder os créditos aos insumos laboratoriais e não aos serviços necessários para a sua correta utilização, sob pena de esvaziar a indispensabilidade dos insumos.

Deste modo, reconheço o crédito reclamado.

### **4. Sobre os créditos decorrentes da aquisição de Equipamentos de Proteção Individual no item "*Alimentos, Fardamentos e Equipamentos de Proteção Individual*".**

Por ser essencialmente a mesma questão, reconheço o direito ao crédito pelos fundamentos já registrados no item 2 desse voto.

### **5. Sobre os créditos relacionados a combustíveis utilizados como insumos.**

Sobre a glosa referente aos créditos relacionados a combustíveis, a contribuinte esclarece que:

*"Todo combustível glosado é fornecido pela Fibria, e sua utilização e aquisição foi atestada pelos laudos técnicos reconhecidos pela própria fiscalização, não havendo nos autos qualquer dúvida acerca da aplicação e aquisição de tais materiais elencados na planilha de glosa, tais como Gás GLP Industrial, Óleo*

lubrificante Tribotec, e óleo diesel, os quais foram adquiridos em sua grande maioria da fornecedora Petrobrás Distribuidora S/A, conforme atesta a própria planilha de glosa. O laudo técnico formulado pela USP-ESALQ também atesta que a Fibria fornece todo o combustível utilizado no transporte, senão vejamos:

'São cinco transportadoras contratadas pela Fibria para o transporte de madeira para todas as situações: **campo- fábrica**; campo - terminal marítimo; campo - terminal rodoviário. A Fibria fornece combustível para a frota de caminhões de transportadoras".

Concordo com o relator quando afirma que o direito a crédito sobre os combustíveis utilizados como insumos deve ser reconhecido, já que são necessários para a realização do processo produtivo, uma vez que ***todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo entre as áreas de plantio, cultivo, extração e o beneficiamento do produto, seja qual for sua natureza, é feito por meio de veículos, os quais utilizam diretamente os combustíveis anteriormente*** (trecho extraído do voto do relator).

A distância entre o campo e a unidade fabril a que se refere o nobre relator é informada pela recorrente da seguinte maneira:

*"Ora, conforme demonstrado alhures, tendo em vista que a maior parte das atividades da empresa são executadas no campo, torna-se imprescindível a locação de veículos para que os supervisores adentrem as áreas rurais para executar seus serviços. Da mesma forma, tendo em vista a necessidade de pernoitar em áreas afastadas para dar consecução aos trabalhos da empresa, tais dispêndios mostram-se também indispensáveis para o desempenho das atividades na empresa" (fl. 11294 - grifos nossos).*

Considerando (i) que os combustíveis são adquiridos pela contribuinte e; (ii) que a extração e o beneficiamento do produto são realizados em locais distintos e distantes, é evidente que o transporte dos funcionários entre esses estabelecimentos é custo indispensável para o processo produtivo, já que não há informações sobre a mecanização da produção de tal maneira que torne facultativa a atuação dos funcionários.

Diante desse raciocínio, reconheço o direito ao crédito também sobre os combustíveis para transporte de funcionários.

*(assinado digitalmente)*

**Lenisa Rodrigues Prado**