



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

**Processo n°** 10820.000932/2008-18  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-002.965 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de março de 2015  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** CLEALCO AÇUCAR E ALCOOL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.

Apenas os bens integrantes do Ativo Imobilizado, adquiridos posteriormente a 01/05/2004 e diretamente ligados ao processo produtivo da empresa podem gerar despesas de depreciação que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da Cofins.

DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência cumulativa e não cumulativa, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

## JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Presidente e redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos, Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori (Relatora) e Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Este recurso voluntário, juntamente com outros quinze da mesma empresa e que versavam as mesmas matérias deste, foi julgado na sessão de 18 de março de 2015 com base em relatório, voto e ementa únicos, elaborados pela Relatora, Conselheira Angela Sartori, lidos na sessão com respeito apenas ao processo 13822000177/2005-05 aqui transcritos na íntegra. A Conselheira renunciou ao mandato antes que pudesse formalizar os acórdãos correspondentes, motivo pelo que auto-designei-me para a tarefa, no que valho-me das peças por ela elaboradas e entregues à Secretaria.

**Relatório**

O Relatório a seguir é o que foi entregue à Secretaria pela relatora Angela:

*Trata o presente de Pedido de Ressarcimento de créditos apurados pela sistemática da não cumulatividade, compensado com créditos tributários do próprio interessado através de PER/DCOMP: Crédito: PIS não cumulativa, Período de apuração: 4º trimestre de 2005 cujo Valor pleiteado: R\$ 295.007,33.*

*Efetuada a verificação fiscal junto ao interessado, foi lavrado Auto de Infração para formalização da glosa dos créditos, onde foram apuradas irregularidades na formação do crédito objeto do presente processo, a saber:*

**a) Bens utilizados como insumos.**

*Baseado no conceito de insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, dado pelo art. 8º, § 4º c/c § 9º, da Instrução Normativa nº 404, de 2004 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 químicas ou físicas, em função de ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, desde que não esteja incluído no ativo imobilizado – o auditor fiscal verificou a existência de registros de despesas não incluídos nesse conceito.*

*Inicialmente, verificou diferenças entre os valores informados na planilha “Livro do PIS e Cofins Consolidado 2007” e no*

*DACON. Intimado, o interessado informou que no DACON informou que, além dos insumos relacionados nas planilhas, incluiu as aquisições de cana de açúcar de pessoas jurídicas.*

*A fiscalização ressaltou que, de acordo com a Lei nº 10.925/2004, arts. 8º e 9º, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 606, de 2006, as aquisições de insumos de origem agropecuária geram direito a crédito presumido à alíquota de 2,66%, e não ao crédito referente aos insumos, da linha 02 dos DACON e, portanto, não serão considerados nesse item*

*e serão analisados em item próprio, do Auto de Infração.*

*A seguir, efetuou a análise referente aos grupos que compuseram a planilha de cálculo dos insumos.*

***a.1) Material Intermediário – Serviço de Manutenção.***

*Da análise da planilha correspondente e das notas fiscais nela relacionadas, verificou que parte dos gastos não se refere à aquisição de insumos, matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar, referindo se a partes e peças de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas e aquisição de pneus, assim como despesas diversas tais como: locação de veículos para uso administrativo e obras de recuperação de rodovias.*

*Ressalta que tais gastos não se dão no âmbito do processo produtivo, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção. Ressalta, também, que considerou somente os gastos referentes a combustíveis e lubrificantes, para os quais há expressa autorização para a inclusão no conceito de insumos.*

***a.2) Material Intermediário – Serviço de Manutenção Industrial.***

*Que efetuou a glosa referente a gastos com bens não diretamente consumidos na fabricação de bens destinados à venda, tais como gastos com construção civil, com reparação de caminhões, reboques, com tintas vernizes diluentes (Estoque tintas), cimento, etc.*

***a.3) Fretes***

*Glosou as despesas com fretes referentes a transporte de pessoas, por não se enquadrarem no disposto no art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.*

**b) Do método da apropriação do crédito presumido.**

*Verificou que o interessado informou que o método de determinação dos créditos foi com base na proporção dos custos diretamente apropriados. Assim, intimou o interessado a comprovar que os valores dos créditos informados nos DACON e nos livros auxiliares do PIS e Cofins são referentes apenas aos custos, despesas e encargos vinculados à receita sujeita ao regime não cumulativo da exportação.*

*Examinando a documentação apresentada, verificou-se que, no preenchimento dos DACON, o interessado não utilizou o método de apropriação direta, uma vez que todo o custo da cana de açúcar (insumo), do preparo e processamento da cana, da extração do caldo e do suporte a produção industrial foram apropriados, na sua totalidade, para o produto açúcar, ou seja, todos os custos comuns, vinculados às receitas sujeitas aos regimes cumulativos e não cumulativo foram aproveitados integralmente como sendo regime não cumulativo.*

*Em resumo, nos DACON entendeu o interessado apropriar todo o gasto com a aquisição do insumo cana de açúcar para o produto açúcar, independentemente se dela foi produzido álcool.*

*Verificou, também:*

*a) Que a soma dos saldos mensais das contas é inferior ao valor mensal dos insumos informados nos DACON, para o que somou valores de materiais em estoque, conforme resumo de fls. 23 (numeração constante no relatório do Auto de Infração);*

*b) Inconsistências nas informações das planilhas apresentadas, demonstrando que os Razões não comprovam o método de apropriação direta e nem condizem com os valores dos DACON, pois:*

*b.1) conforme esclarecimento do interessado, no valor dos insumos informados nos DACON está incluído o valor da cana adquirida de pessoas jurídicas e na planilha de fls 24 a 26 (numeração constante no relatório do Auto de Infração), não consta a conta correspondente a tal insumo;*

*b.2) a soma dos saldos mensais das contas é inferior ao valor mensal dos insumos informados nos DACON (e diferente do valor da cana adquirida de pessoa jurídica) e para chegar ao valor informado nos DACON, o interessado somou o valor dos materiais em estoque, conforme consta no resumo apresentado às fls. 23 (numeração constante no relatório do Auto de Infração); e*

*b.3) na planilha há contas estranhas ao conceito de insumo, tais como “Consultoria”, Copa, cozinha e limpeza”, Gêneros*

*Alimentícios”, Lanches e Refeições”, “Uniformes” e “Seguros Gerais”.*

*Pelos fatos expostos, constata-se que o método de aproveitamento dos créditos, informado nos DACON, não pode ser caracterizado como de apropriação direta, pois os custos comuns à receita sujeita ao regime não cumulativo e ao cumulativo foram informados integralmente como sendo de receita de exportação e os Razões apresentados não comprovam o declarado nos DACON e nas planilhas com a descrição dos insumos e, considerando que o interessado aufere receitas sujeitas a ambos os regimes de tributação, com base no disposto nos arts. 3º, §§ 7º e 8º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, deve ser utilizado o método de rateio proporcional da receita bruta.*

*Assim, calculou os percentuais aplicáveis a cada regime de tributação e aplicou os aos valores dos gastos considerados como insumos, apurando o valor do crédito a aproveitar no período.*

***b.1) Energia Elétrica e Contraprestações de arrendamento mercantil.***

*Considerando a utilização do método de rateio proporcional para a apuração dos créditos, recalculou os valores dos gastos com energia elétrica e das contraprestações de arrendamento mercantil considerados como créditos apurados no regime não cumulativo.*

***c) Base de cálculo do crédito a descontar referente ao Ativo Imobilizado– com base no valor de aquisição (linha 10 da Ficha 16 A do DACON)***

*Cita A legislação regência e constatou que o interessado incluiu na base de cálculo dos créditos referentes a bens do ativo imobilizado:*

*a) 1/48 de valores de aquisição de bens adquiridos antes de 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, o art. 3º, § 14 c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003; b) 1/24 de valores de aquisição de bens diferentes de máquinas equipamentos, tais como edificações, veículos, motos, micro ônibus, caminhões, etc, contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, o art. 3º, § 14 c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003; c) bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: rádio motorola, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira de cana, etc, contrariando o disposto no art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso II, da Lei nº 10.837, de 2002, e art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 2º da Lei 11.051, de 2004, e demais dispositivos legacia acima citados;*

*d) bens vinculados às receitas sujeitas ao regime cumulativo, tais como destilaria, tanque de álcool, fábrica de álcool, etc;*

*e) bens comuns à fabricação de produtos sujeitos aos regimes cumulativo e não cumulativo, tais como balanças, picadores de cana, moendas, meã alimentadora, etc.*

*Com base nas verificações, efetuou a glosa referente aos valores relacionados nos itens “a” a “d” acima. Aos valores referentes ao item “e”, aplicou-se o percentual de rateio proporcional apurado para os períodos.*

***d) Créditos presumidos – Atividades Agroindustriais.***

***d.1) Apuração***

*Conforme destacado no item “A”, e de acordo com a Lei nº 10.925/2004, arts. 8º e 9º, regulamentada pela Instrução Normativa (IN) SRF nº 606, de 2006, as aquisições de insumos de origem agropecuária geram direito a crédito presumido à alíquota de 2,66%, e não ao crédito referente aos insumos, da linha 02 dos DACON.*

*Assim, relativamente aos valores das aquisições de cana efetuadas junto a pessoas jurídicas, aplicou-se o percentual apurado para o rateio proporcional entre as receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo da contribuição.*

***d.2) Forma de utilização do crédito***

*Ressalta que, com base no disposto no art. 8º, caput, da Lei nº 10.925, de 2004, e no art. 8º, § 3º, II, da IN SRF nº 660, de 2006, o crédito presumido de atividades agroindustriais somente pode ser utilizado para dedução do valor devido da contribuição, não podendo ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, e que a apreciação desse item será feita pela Saort da DRF.*

***e) Outros Créditos a descontar (linha 25 da ficha 12 do DACON***

*Verificou que o interessado registrou créditos da contribuição, referente a valor do frete nas operações de venda, pago a pessoas físicas, contrariando as disposições do inciso IX, do art. 3º c/c art 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003.*

***PARECER SAORT E DESPACHO DECISÓRIO***

*A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Araçatuba, através do Parecer Saort, reproduziu as informações do Auto de Infração e propôs o deferimento do valor de R\$ 190.764,88, como direito creditório do interessado passível de compensação.*

*Através do Despacho Decisório (DD), acataram-se as conclusões do Parecer Saort, deferindo em parte o pedido de ressarcimento, reconhecendo ao interessado o direito creditório ao valor proposto no Parecer, e homologando as compensações efetuadas até o limite do direito creditório reconhecido.*

### **MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE**

*Ciente das conclusões do Despacho Decisório (DD), o interessado apresentou manifestação de inconformidade (MI), onde relata os fatos e faz as suas contrárias alegações onde, preliminarmente, alega que os créditos objeto do presente processo já foram apreciados nos autos do processo 15868.000039/201084 e, assim, constata-se a duplicidade das glosas de créditos e da cobrança dos valores atinentes às referidas glosas. Junta cópia do Auto de Infração que seria objeto do referido processo.*

*Em seguida, faz longa exposição a respeito do direito ao crédito da PIS/Cofins, relatando o histórico da edição dos atos legais, faz considerações sobre o conceito de não cumulatividade,*

*destacando a diferença entre esse conceito, para o PIS e Cofins, e o conceito aplicável ao ICMS e IPI, que não foi observada pela fiscalização.*

*Dizendo que mantidas as restrições impostas pela fiscalização, as contribuições tornam-se cumulativas e as tornam inconstitucionais e ilegais, devendo ser observada a lei e os mandamentos constitucionais, em especial, a vontade do legislador, e que as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, ao impor um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3º) não se mostram adequadas e subsumidas ao comando constitucional contido no § 12, do art. 195, da CF, ficando evidenciada a inconstitucionalidade das limitações ao direito de créditos de PIS/Cofins, tal como colocada nas referidas leis.*

*Assim, na esteira do entendimento constitucional, é necessário o reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico e, não sendo esse o entendimento a ser esposado, é certo que o procedimento fiscal é absurdo pois glosou mais de 85% dos créditos levantados, sendo que todos os insumos glosados são aplicados no processo produtivo do requerente, a saber:*

*Material Intermediário – Serviço de Manutenção.*

*Que o conceito de insumos, adotado pelo fisco, em totalmente distorcido, uma vez que é desconsiderado parte do processo industrial do requerente, qual seja, a produção do insumo cana de açúcar, onde tem-se o preparo do solo, o plantio da cana, os tratos culturais, o corte, e o transporte da cana para a fabricação dos produtos.*

*Que nesse processo são utilizados tratores, caminhões e máquinas para tais procedimentos e, assim, as peças para esses veículos são indispensáveis para o processo de produção. Que as disposições da IN SRF nº 247, de 2002 está eivada de inconstitucionalidade, uma vez que subverte o estabelecido em lei e que, ao incluir os combustíveis e lubrificantes como insumos que dão direito a crédito, o objetivo do legislador foi estabelecer um rol exemplificativo de bens e serviços, e não taxativos, como quer o fisco.*

*Assim, é de se reconsiderar tal glosa, pois o bens expressamente impugnados são materiais intermediários inseridos e que se desgastam no decorrer do processo produtivo.*

*Material Intermediário – Serviço de Manutenção Industrial.*

*Alega o mesmo entendimento do item anterior, contestando especificamente as glosas dos serviços de reparação de equipamentos, manutenção de moenda e outros pois são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo e que sem esse insumos o processo não decorre sem prejuízo para o requerente e que a falta dos mesmos inviabilizaria a continuidade empresarial.*

*Que deve ser revisada a glosa, haja vista a existência de erro material, bem como equívoco conceitual sobre a interpretação da norma, e que as notas fiscais e fornecedores mencionados estão inseridos no processo produtivo.*

*Do direito ao crédito do frete.*

*Contesta a glosa referente a fretes pagos a pessoa jurídica quando atinentes a transporte de pessoal, de mercadorias para terceiros e aquisição de materiais. Alega que entre as glosas constam despesas de frete nas operações de venda, o que está expressamente previsto no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003., que faz referência aos incisos I e II do próprio art. 3º, que definem o direito a crédito sobre os bens adquiridos para revenda ou bens e serviços utilizados como insumos, daí a razão*

*para a inclusão dos serviços de transporte gasto em seu processo produtivo.*

*Do método de Apuração de Créditos (Créditos Presumidos da CanadeAçúcar)*

*Que a fiscalização, ao arrepio da lei, desconsiderou o método de apropriação de créditos elaborado pelo contribuinte, optando pelo mais oneroso, argumentando que todos os custos de cana, seu processamento, extração de caldo, suporte industrial e outros são apropriados para o produto açúcar, e que os Razões não permitem identificar quais os produtos, insumos ou fornecedores dos custos apropriados, bem como há Razões em que as notas fiscais e fornecedores não constam dos livros auxiliares de PIS/Cofins.*

*Que a legislação é clara quanto ao direito do contribuinte optar entre o método de apropriação direta e o método de rateio proporcional, no caso de existência de receitas sujeitas a ambos os regimes de tributação. Que o sistema de custo integrado separa os custos destinados à fabricação de açúcar e álcool, de modo que os insumos destinados a cada processo sejam diretamente direcionados a seus respectivos centros de requisição contábeis.*

*Que todo o volume de cana, o processo de extração do caldo e o suporte industrial são exatamente custos de fabricação de açúcar, vez que cem por cento do caldo resultante desse processo é destinado à fábrica de açúcar e que para a fábrica de álcool somente é destinado o “mel final” que resulta do processo de fabricação de açúcar, o qual vai juntamente com seu respectivo custo de resíduo industrial, e que não houve fabricação de álcool direto da cana.*

*Quanto a outra alegação, de falta de identificação de fornecedores, produtos, insumos dos custos apropriados, alega que adota há trinta anos tal procedimento, nunca senso questionado pela fiscalização e que tal procedimento é reconhecido e adotado como parte integrante das melhores técnicas de escrituração, que todas as requisições e notas fiscais foram apresentadas, o que deu margem à discussão sobre o conceito de insumos.*

*Quanto a argumentação de que há Razões nos quais notas fiscais e fornecedores relacionados não constam nos Livros Auxiliares,*

*que tais livros não são obrigatórios e não possuem regramento específico para se preenchimento.*

*Que inexistem custos comuns que são apropriados somente para a parte de produção não cumulativa, conforme mostra o trabalho pericial anexo que o processo de fabricação de açúcar e de álcool são independentes e partem de pontos totalmente distintos e que deve ser respeitado o sistema de custo integrado existente e mantido pelo interessado, e que a fiscalização obteve acesso a todos os documentos atinentes aos créditos.*

*Da energia elétrica e das contraprestações de arrendamento mercantil*

*Nesses itens, reitera as alegações acima quanto a apropriação do crédito presumidos.*

*Dos encargos de depreciação dos ativos Nesse caso, alega que a lei faz referência expressa aos bens do ativo imobilizado utilizados na **fabricação ou produção** dos bens e produtos destinados á venda, não estabelecendo a necessidade de contato direto e desgaste na composição do produto final, ou seja, os caminhões, tratores, reboques são inseridos no processo produtivo e, na comercialização, são necessários veículos, telefones, computadores e outros equipamentos para que o processo industrial seja completo.*

*Quanto a limitação de apropriação desse tipo de crédito para os bens adquiridos anteriormente a maio e outubro de 1994, o requerente entende que afronta o princípio da legalidade, pois o direito ao crédito foi previamente constituído com a entrada do bem no ativo, havendo direito adquirido desde tal evento e somente a apropriação do direito pré constituído se dá mês a mês, conforme previsto na lei.*

*E que não há o que se falar em proporcionalidade de receitas, haja vista o sistema de custo integrado, conforme acima explanado.*

*Da utilização do crédito presumido*

*Que a requerente sempre se utilizou dos referidos créditos para compensar com débitos das próprias contribuições sociais, de modo que a acusação dos autos improcede.*

**PARECER SAORT E DESPACHO DECISÓRIO  
RERATIFICADO-**

*A DRF em Araçatuba, através do Parecer, reformulou o Parecer anteriormente exarado, para ressaltar que o crédito presumido de atividades agroindustriais somente pode ser utilizado para dedução do valor devido da contribuição, não podendo ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, à vista do disposto no art. 8º, caput, da Lei nº 10.925, de 2004, e no art. 8º, § 3º, II, da IN SRF nº 660, de 2006.*

*Assim, glosou-se o valor do crédito presumido da agroindústria – R\$ 116.236,43 reduzindo o direito creditório anteriormente deferido, R\$ 190.764,87, para R\$ 74.528,44, Através do Despacho Decisório (DD), acatou-se as conclusões do Parecer Saort, deferindo em parte o pedido de ressarcimento, reconhecendo ao interessado o direito creditório ao valor proposto, e homologando as compensações efetuadas até o limite do direito creditório reconhecido, abrindo-se prazo para o interessado para a apresentação de nova manifestação de inconformidade (MI).*

**MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (MI) – fls.  
337188**

*Na sua nova MI, inicialmente, o interessado reafirma a preliminar anteriormente esposada, a respeito da apreciação anterior dos créditos no processo 15868.000039/201084. No mérito, também reafirma que sempre se utilizou dos referidos créditos para compensar com débitos das próprias contribuições, conforme pode se verificar nas próprias PER/DCOMP utilizadas no presente processo, e que o art. 74 da Lei nº 9.430/96 serve a garantir ao contribuinte o direito de compensar quaisquer créditos fiscais que possua com quaisquer débitos federais.*

*A DRJ decidiu em síntese:*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*

**MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. JUNTADA  
POSTERIOR DE PROVAS.**

*A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

**MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PEDIDO DE PERÍCIA.**

*Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV, do art. 57, do Decreto nº 7.574, de 2011.*

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.**

*A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.*

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

*Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃOCUMULATIVA.**

**INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.**

*Para efeitos de apuração dos créditos do PIS não cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em*

*função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃOCUMULATIVA. FRETES E INSUMOS PAGOS A PESSOA FÍSICA.**

*Somente custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, dão direito ao crédito, por expressa previsão legal art. 3º, §§, 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃOCUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIÇÃO.**

*Apenas os bens integrantes do Ativo Imobilizado, adquiridos posteriormente a 01/05/2004 e diretamente ligados ao processo*

*produtivo da empresa podem gerar despesas de depreciação que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da Cofins.*

*DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.*

*No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência cumulativa e não cumulativa, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.*

*CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO.*

*Os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser utilizados para a dedução dos valores devidos das contribuições para o PIS/Cofins, vedada a sua utilização para ressarcimento ou compensação com demais tributos. ADN SRF nº 15 de 2005.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente.*

*Direito Creditório Não Reconhecido.”*

*A Recorrente apresentou recurso voluntário, com as mesmas alegações acima.*

## Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - Redator

Como acima indicado, transcrevo, *ipsis litteris*, o voto entregue pela relatora à Secretaria.

*O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os pressupostos para sua admissibilidade, por isso, dele conheço.*

*No presente caso, o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais. A argumentação da interessada encontra-se desprovida de qualquer elemento concreto de sua*

*necessidade. Logo, diante do convencimento da desnecessidade de quaisquer esclarecimentos adicionais para o julgamento em tela, concluo pelo indeferimento do pedido de perícia.*

*Das alegações de inconstitucionalidade*

*Quanto à alegação de inconstitucionalidade da IN SRF nº 247, de 2002, e das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 cabe esclarecer que não cabe a apreciação dos dispositivos legais sob o ponto de vista de sua constitucionalidade pela autoridade administrativa.*

*Dos Bens utilizados como insumos*

*Da glosa dos bens utilizados como insumos*

*A recorrente é uma empresa agroindustrial que tem por objeto social a produção e comercialização de açúcar, de álcool, de cana-de-açúcar e demais derivados desta, entre outras atividades.*

*Da análise do exposto nos prolegômenos acima, concluo que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, da Lei 10.637, de 2002, com redação dada pelo art. 37 da Lei 10.865/2005, considero "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na produção **ou na** fabricação do açúcar e dos outros produtos não cumulativos, como o álcool industrial.*

*Também entendo que o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos no processo que produz açúcar e álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.*

*Mas os dispositivos legais que estabelecem o PIS e a COFINS não invocaram a legislação do IPI ou do IRPJ para subsidiar a determinação do direito de creditamento. **Por todas essas considerações feitas, proponho que não pode prosperar a argumentação da recorrente de que os custos e despesas de operação orientados pelo entendimento do Imposto de Renda sejam critérios suficientes para justificar o creditamento. E também que não deve prevalecer a motivação da autoridade fiscal quando ela aplica apenas os conceitos da legislação do IPI para justificar as glosas.***

*Cabe esclarecer qual o conceito de insumos para as contribuições não cumulativas:*

*Em relação a Cofins não cumulativa, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

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

*I (...)*

**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).*

*Definido o conceito de insumos, cabe analisar se os itens glosados estão enquadrados no conceito legal.*

*Foi glosado partes e peças de manutenção de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas, recauchutagem, aquisição de pneus, gastos com construção civil, com serviços e peças para veículos, tratores, máquinas agrícolas, tintas. Foi glosado também o frete relativo a transporte de pessoas e a transporte de equipamentos do ativo permanente.*

*A legislação adota, para fins de apuração de créditos na modalidade da não cumulatividade, a enumeração exaustiva dos bens e serviços capazes de gerar crédito e os vinculou a determinadas atividades, assim como ao modo de produção, no que respeita à questão do insumo. Dessa forma, a aquisição de um bem ou serviço poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.*

*Para qualquer análise sobre aquisições de bens e serviços que vise determinar a geração de crédito são indispensáveis o exato conhecimento da atividade e a forma de aplicação, em especial no caso de insumo. A Recorrente produz açúcar bruto e álcool carburante. Considerando a atividade da Recorrente é possível concluir que os itens glosados não se enquadram como insumos de sua produção.*

*Os itens relacionados no Auto de Infração, referente ao **Material Intermediário – Serviços de Manutenção**: partes e peças de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas, recauchutagem e aquisição de pneus, manutenção de veículos, locação de veículos para uso administrativo, obras de recuperação de rodovias, etc, não podem efetivamente ser enquadrados na conceituação de insumos acima transcrita, porquanto não se tratam de matérias primas ou materiais de embalagem e tampouco utilizado no processo produtivo da recorrente portanto, mantenho a glosa.*

*Em relação à glosa efetuada referente ao item **Material Intermediário – Serviços de Manutenção Industrial**, foram contabilizadas despesas referentes a gastos com construção civil, reparação de caminhões, reboques, e com tintas, vernizes e diluentes, e cimento que também não podem efetivamente ser enquadrados na conceituação de insumos acima transcrita.*

*O mesmo se aplica ao frete relativo a transporte de pessoal e de ativo permanente, que também não se enquadram no conceito acima.*

*Quanto à alegação de que entre as glosas constam **despesas de frete nas operações de venda**, o que está expressamente previsto no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, cabe esclarecer que: Com o advento da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que criou o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o legislador, além de permitir a apuração de créditos calculados sobre o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, passou a admitir também o aproveitamento de créditos sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, **na operação de venda**, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3º, **caput**, e incisos I, II e IX.*

*O art. 15 da citada Lei no 10.833, de 2003, estendeu o benefício previsto no inciso IX do citado art. 3º acima transcrito também para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Conforme já visto, trata-se do direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem de mercadorias e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, **na operação de venda**.*

*A fiscalização juntou lista e Notas fiscais (fls. 217/220). Verifica-se que as Notas se referem a transporte com pessoal e de ativo imobilizado, que não geram crédito, por não se tratar de operações de venda de mercadoria. A interessada não comprova ou aponta quais Notas seriam referentes à venda e tampouco foi identificada qualquer nesta condição que tenha sido glosada. Portanto mantenho a glosa neste item.*

#### *Do método de apuração do crédito comum*

*O §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003 regulamentam a matéria e nos casos em que a pessoa jurídica se sujeita a incidência não cumulativa em relação a parte de suas receitas, deverá ser adotado um dos dois métodos em relação aos custos, despesas, e encargos comuns. O Recorrente informou no DACON que teria utilizado a apropriação direta e a fiscalização desconsiderou o critério adotado e aplicou o rateio proporcional já que todos os custos comuns foram vinculados ao produto açúcar. Apurou-se também que foram incluídos valores que não são insumos.*

*Inicialmente cabe esclarecer que apurado o custo do produto sujeito à sistemática da não cumulatividade pelo custeio por absorção, deve ser apurado o percentual deste perante o custo total. Apurado o percentual que representa o produto sujeito à sistemática não cumulativa, este percentual deve ser aplicado nos custos, encargos, despesas comuns que dão direito ao crédito da não cumulatividade.*

*Assim, não será o custo apurado na contabilidade que irá gerar crédito, mesmo porque compõe o seu valor os custos fixos e variáveis, que abrangem elementos que não geram crédito. Ressalte – se também que tal sistemática somente se aplica se existem custos, encargos ou despesas comuns e a pessoa jurídica se sujeita à incidência não cumulativa em relação a parte de suas receitas. A interessada produz açúcar, produto sujeito à sistemática não cumulativa, e álcool, produto sujeito a sistemática cumulativa. Assim, cabe apurar se existem custos, encargos ou despesas comuns aos dois produtos.*

*A Recorrente alega que os processos produtivos são independentes, na primeira etapa é produzido o açúcar, este processo gera um resíduo chamado de “mel pobre”. A partir do mel se produz o álcool. Os custos incorridos numa produção conjunta até o ponto de cisão (inclusive), são chamados de custos conjuntos. É possível concluir que o processo produtivo da interessada é uma produção conjunta até o ponto de cisão, ou seja, até o momento que é produzido o açúcar e o mel final, a*

*partir daí, o processo produtivo segue em relação ao mel final sendo considerado um processo único até a fabricação do álcool.*

*Não é possível considerar que o mel final (matéria prima) do álcool seja apenas resíduo, mesmo porque este é produto que não tem mercado certo, o que não ocorre com o mel final. A produção do mel final é onde ocorre o ponto de cisão da produção do açúcar e do álcool. Assim a produção do álcool somente é possível se realizado todo o processo produtivo desde a extração do caldo da cana.*

*Estabelecido que se trata de processo de produção conjunta, cabe relatar brevemente o que seria o custeio por absorção. Na obra citada acima assim se define o custeio por absorção: Custeio por absorção é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. Logo um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, assim cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo custo dos produtos vendidos ou pelos estoques finais.*

*Conclui-se que a produção da Recorrente é uma produção conjunta, e como tal, possui custos, encargos e despesas comuns, então o contribuinte poderia optar entre as duas formas de rateio quais sejam: custeio direto por absorção ou o rateio proporcional a receita. Para optar pelo custeio direto por absorção a interessada deve ter o sistema de custos integrado e coordenado com o restante da contabilidade. Contudo, analisando a contabilidade da interessada, constatou-se que os custos da produção conjunta foram integralmente direcionados para a produção do açúcar, portanto, não houve um rateio, não sendo possível aceitar que tal sistemática seja considerada custeio por absorção, já que neste processo a empresa utiliza-se de métodos (valor das vendas, volume produzido, igualdade do lucro bruto, etc.) para atribuir os custos conjuntos aos produtos.*

*Para a fabricação do álcool, é absolutamente necessária a existência da matéria prima, no caso, a cana, assim como todos os demais produtos e bens utilizados no processo. Sem a cana e todo o processo posterior para a produção do “mel final” não haveria a produção de álcool que gera receitas significantes para a empresa.*

*Assim, sendo a cana de açúcar insumo necessário para a fabricação tanto do álcool como do açúcar, infere-se que tal custo é comum, e deve ser apropriado proporcionalmente, uma vez que não há possibilidade de distinção de custos no*

*processamento para fabricação de ambos os produtos. Tal entendimento aplica-se a todos os custos, despesas e encargos envolvidos na produção de tais produtos.*

*Quanto à verificação nos Razões, que não permitiram identificar quais os produtos, insumos, ou fornecedores dos custos apropriados, a empresa alega que adota há trinta anos tal procedimento e nunca foi questionada. Nos termos da lei, toda a escrituração deve ser fundamentada com documentação hábil e idônea e as aquisições de produtos e insumos devem ser comprovadas com a apresentação das notas fiscais correspondentes.*

*Quanto às alegações a respeito da escrituração dos livros auxiliares, que não registraram dados a respeito de produtos, fornecedores e notas fiscais constantes dos Razões, o fato de tais livros não serem obrigatórios e não possuírem regramento específico para o seu preenchimento não muda o fato de que, se são complementares à escrituração e base para apuração de bases de cálculo de créditos das contribuições, obrigatoriamente os seus registros deverão ser baseados em documentação hábil e idônea. A falta de registros os inabilita para o objetivo a que se pretende – a comprovação da correta contabilização dos custos, despesas e encargos para apropriação por sistema integrado com a contabilidade.*

*Correto, portanto, a decisão da DRJ de desqualificação do método de apropriado direta utilizado pelo interessado, pelas irregularidades na escrituração e pela inadequação do sistema adotado à vista do processo fabril da empresa, que tem uma única matéria prima(cana), que passa por procedimentos também únicos, para gerar, ao final, dois produtos tributados por sistemáticas diferentes.*

*Em função da apropriação dos créditos da agroindústria pelo método do rateio proporcional, cujo percentual foi calculado de acordo com as normas legais, correta a glosa dos valores dos créditos referente aos gastos com insumos, energia elétrica, e demais custos comuns considerados na verificação fiscal. Cabe destacar que não foram alterados os valores da linha despesas de contraprestação de arrendamento mercantil*

*Ressalte-se que bens de natureza permanente, copa, cozinha e limpeza, gêneros alimentícios, lanches e refeições, uniformes, correios e malotes, comunicações, outros serviços, serviços de manutenção e reparos, não se enquadram no conceito de*

*insumo, portanto, não geram crédito, conforme já tratado neste voto.*

*Do aproveitamento do crédito presumido das atividades industriais.*

*O art. 8º da Lei nº 10.925/2004, assim dispõe:*

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** ( Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004 ).*

*O crédito presumido aplica-se sobre o valor dos bens do inciso II do art. 3º da Lei 10.637 e 10.833, isto é, bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de pessoa física. Portanto, não se aplica ao frete adquirido de pessoa física, já que frete não é insumo, e somente é possível apurar crédito em relação ao frete na venda se adquirido de pessoa jurídica, conforme art. 3º, inciso IX e §3º da Lei 10.833/2003 c/c art. 15 da mesma lei.*

*Dos encargos de depreciação do ativo*

*Nesse item, temos duas situações distintas – (i) a contabilização de encargos referentes a bens não utilizados no processo de fabricação dos produtos, e (ii) a contabilização de encargos referentes a bens adquiridos anteriormente às datas previstas em lei.*

*A discriminação dos bens para os quais foram apurados encargos de depreciação, constante do Auto de Infração – edificações, veículos, motos, microônibus, caminhões, etc, rádios motorola, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira de cana, etc não deixa dúvidas que os mesmos não são utilizados no processo **industrial de fabricação de açúcar e álcool.** Assim, por*

*infringência ao dispositivo legal acima transcrito, devem ser glosados.*

*Correta, também, a glosa dos encargos de depreciação dos bens vinculados a receitas sujeitas ao regime cumulativo da contribuição – destilaria, fábrica de álcool, tanque de álcool – uma vez que não podem gerar créditos relativamente à apuração no regime não cumulativo. As disposições legais são expressas quanto aos períodos de aproveitamento dos créditos referentes aos encargos de depreciação, vedando expressamente, a partir de 1º de agosto de 2004, o desconto referente à depreciação de bens e direitos do ativo imobilizado adquirido até 30/04/2004 e autorizando o aproveitamento desse tipo de crédito para os bens adquiridos a partir de 01/05/2004 (art. 31 e § 1º, da Lei nº 10.865).*

*O aproveitamento dos créditos mediante a depreciação acelerada, somente é possível para as aquisições efetuadas após 1º de outubro de 2004 (art. 2º e § 2º, da Lei nº 11,051, de 2004).*

*Por todo exposto, mantenho a decisão da DRJ e nego provimento ao recurso voluntário.*

Acompanhou o colegiado, em sua integralidade, o voto acima, negando provimento, por unanimidade, ao recurso do contribuinte.

Esse o acórdão que me exige redigir.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - Redator