



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.720094/2010-77
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.886 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de PER/DCOMP (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), de fls. 2 a 5, cujo crédito provém do saldo credor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao quarto trimestre de 2005, no valor de R\$ 2.592.635,63.

Ao PER/DCOMP em questão foram anexados outros que aproveitaram o mesmo crédito e declararam compensação com débitos diversos.

O procedimento de auditoria dos créditos alegados, realizado pela DRF Bauru, foi relatado no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 134/147, tendo a fiscalização glosado todo o crédito postulado, no valor de R\$ 2.592.635,63, não apurando, portanto, direito creditório, conforme novo DACON, anexado às fls. 120 a 133.

Pautado nos limites impostos pela legislação de regência, especialmente a Lei nº 10.833/2003 e IN SRF nº 404, de 2004, a autoridade fiscal especificou as glosas efetuadas, cujo creditamento não estava autorizado pela referida legislação. Neste sentido, oportuno transcrever o entendimento esposado pela autoridade:

...consideram-se "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na **fabricação** do açúcar e dos outros produtos não cumulativos, como o álcool industrial.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.886 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720094/2010-77

Ou seja, 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 na produção do açúcar e do álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem o critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção de álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Com suporte nesse entendimento, a fiscalização procedeu a glosa de créditos relativos a despesas/custos com aquisições de BENS e SERVIÇOS que não estavam abrangidos pelo permissivo legal (definição de INSUMOS), relacionadas nas planilhas de fls.63/77.

Assim sendo, foram objeto de glosas os "centros de custos" ligados às ÁREAS ADMINISTRATIVAS, assim como a ARMAZÉNS não relacionados a "gastos da empresa pagos a outra pessoa jurídica nas operações de venda" (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003), e também a DESPESAS COM ENSACAMENTOS, uma vez constatado que "a empresa não utiliza as chamadas *embalagens de apresentação* aceitas pela legislação como dando direito ao crédito e sim as *embalagens de transporte*" (art. 8º, I, b c/ § 4º, I, a da IN 404/2004).

Observou a fiscalização que também foram procedidas glosas relativas a DESPESAS COM TRANSPORTE que não correspondiam a operações de vendas do produto industrializado ou de aquisição de insumos não identificados (art. 8º, I, b c/ § 4º, I, a da IN 404/2004).

O relatório fiscal relacionou os "CENTROS DE CUSTO" AGRÍCOLAS que foram objetos de glosas, "por não se enquadrarem no conceito de insumo da IN 404/2004".

Quanto aos créditos relacionados ao ATIVO IMOBILIZADO, a auditoria fiscal apenas considerou aqueles gastos com DEPRECIAÇÃO dos bens "intrinsecamente associados ao processo produtivo do empreendimento", e que tenham sido adquiridos após 01/05/2004, "conforme disposto no art. 31, *caput* e § 1º da Lei 10.865/2004".

Às folhas 63/77 também foram relacionadas glosas em diversos centros de custo, porquanto apesar de os centros serem ligados à produção, os bens e serviços incluídos nessas contas não atendem ao conceito de insumo considerado pela fiscalização.

Com fundamento no que dispõe o art. 3º, inc. IV, da Lei nº 10.833/2003, foram procedidas glosas de créditos relativos a despesas de ALUGUEIS DE VEÍCULOS e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA (PJ e PF).

Foram também procedidas glosas de créditos relativos a DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS, referentes a "devolução de vendas do ativo permanente entre unidades do contribuinte", além de "valores informados como sendo de IPI e ICMS substituto tributário", que não tinham "respaldo nos arquivos magnéticos das notas fiscais de saída".

Glosou-se também os valores referentes ao crédito presumido da agroindústria, previsto na Lei nº 10.925, de 2004, em face da determinação do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 15, de 2005, no sentido de vetar o aproveitamento desse crédito para fins de compensação e ressarcimento, a partir de 01/08/2004.

Por fim, a auditoria fiscal procedeu alterações no RATEIO entre receitas não cumulativa e cumulativa, em face da constatação de indevidas inclusões, no cômputo das receitas não-cumulativas, de RECEITAS FINANCEIRAS (sujeitas à alíquota zero), de

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.886 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720094/2010-77

REVENDA DE ÓLEO DIESEL (sujeitas à tributação monofásica) e de REVENDA DE FERTILIZANTES (isentos).

Em razão destas constatações, as autoridades fiscais decidiram, por meio do despacho decisório de fls. 170/173, não reconhecer o direito creditório postulado e não homologar as compensações declaradas.

Cientificada dos despachos acima e inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 187/202, alegando, em resumo, o seguinte:

- a) "a *não-cumulatividade* da Cofins não deve ser equiparada com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI", uma vez que a primeira "tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.833/2003)". Neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Cofins não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos. Para o caso do PIS/Cofins "aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos". E essa a lição da melhor doutrina;
- b) a legislação que instituiu o sistema da não-cumulatividade para as contribuições "não definiu o conceito de insumos e nem obrigou à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito". E, "como é de ampla sabença, o termo *insumos*, tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional -e até no estrangeiro (*input*, em inglês) isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, **matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica**, etc.";
- c) entretanto, a Receita Federal, "a pretexto de *interpretar* e *aplicar* a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de *insumos* nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04". Esta restrição representa "manifesto **vício de ilegalidade**". O princípio da legalidade está insculpido na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração conforme comanda o art. 37 da Carta Magna. Assim também ensina a melhor doutrina, e é este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;
- d) nestes termos, "afigura-se **completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante**, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora";
- e) especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos, estas não podem prevalecer porquanto "tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal". Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência nº 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;
- f) o mesmo vale em relação "aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial", assim como "ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização". Portanto, "sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar". E não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e, por isso, não gerariam direito a créditos de Cofins. Isto porque, "consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo";

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.886 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720094/2010-77

g) "no item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo";

h) são também indevidas as glosas dos custos relacionados com armazenagem e transporte do produto para fins de exportação, inclusive as demais despesas portuárias. "Não há como negar que essas despesas **estão diretamente ligadas ao processo produtivo**";

i) "não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais - vinhaça - para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa";

j) quanto às glosas associadas às despesas de depreciação do ativo imobilizado, "não fez uma adequada análise a fiscalização do que ocorreu em cada uma das situações mencionadas", não bastando "observar simplesmente números de contas contábeis e concluir apressadamente pela glosa de créditos". Mais que isto, "necessário se faz verificar a atividade da Impugnante e os fatos efetivamente ocorridos". Se isto for feito, verificar-se-á que "todos os itens glosados fazem parte do conceito de insumo, eis que são indispensáveis à produção dos bens comercializados pela Impugnante, e como tal integram os custos de aquisição e fabricação devem gerar créditos, para que não exista desrespeito à regra da não-cumulatividade das contribuições;

k) "no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado". É que, juridicamente, o imóvel rural pode ser considerado um "prédio rústico", como prescreve o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), conceito este posteriormente incorporado no texto da Lei nº 8.629/93, que tratou da reforma agrária. Neste sentido, aplica-se à espécie o disposto no art. 110 do CTN;

l) o aluguel de veículos e aeronaves também é legítimo por estar vinculado ao processo produtivo, inclusive com previsão no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, de crédito sobre aluguel de máquinas, equipamentos e prédios utilizados nas atividades da empresa.

Ato contínuo, a DRJ RIBEIRÃO PRETO-(SP) julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte nos termos sintetizados na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 **IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.**

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, 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

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.886 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720094/2010-77

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 NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento da Cofins não-cumulativa incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS.

A lei apenas autoriza créditos da Cofins não-cumulativa relativos às despesas de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, não alcançando, assim, as despesas com aluguel de veículos, ainda que necessários à referida atividade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a empresa repisou os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade quanto às preliminares e mérito, visando reformar a decisão da primeira instância.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

O processo trata de pedidos de ressarcimento e compensação de COFINS vinculados à exportação, com compensações atreladas, compreendidos no período de 4º trimestre de 2005, que resultou no reconhecimento parcial dos direitos creditórios.

Noticia-se nos autos que o indeferimento do crédito decorreu da constatação de que o crédito pleiteado era parcialmente indevido, fato constatado por meio procedimento fiscal do qual resultou o auto de infração de nº13827.000883/2010-66, lançado por glosa de créditos calculados sobre insumos.

A referida ação fiscal acarretou a redução do saldo credor vinculado à exportação do período e, conseqüentemente, o não reconhecimento do direito creditório na sua totalidade requerido na PERDCOMP em análise.

O referido processo de auto de infração, também de minha relatoria, está sendo baixado em diligência nesta sessão, para que a Unidade de Origem esclareça aspectos sobre as glosas de créditos realizadas.

Desta feita, entendo que o processo de ressarcimento e compensação ora analisado deve também ser baixado em diligência para que a Unidade de Origem indique os possíveis

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.886 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720094/2010-77

reflexos das conclusões tomadas na diligência determinada no Processo nº13827.000883/2010-66 sobre a compensação pleiteada.

Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011;

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo