



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

**Processo nº** 10825.720098/2010-55  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3301-000.243 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 25 de fevereiro de 2016  
**Assunto** Cofins - Insumos  
**Recorrente** COSAN SA INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram presente julgado.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Hércio Lafeté Reis, Luiz Augusto do Couto Chagas, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, e Semíramis de Oliveira Duro.

### Relatório

Trata o presente processo de PER/DCOMP (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), de fls. 3 a 6, 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 terceiro trimestre de 2006, no valor de R\$ 8.589.929,19.

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

O procedimento de auditoria dos créditos alegados, realizado pela DRF Bauru, foi relatado no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 1977/2000, tendo a fiscalização glosado créditos no valor de R\$ 7.691.613,40, apurando, portanto, direito creditório no trimestre no valor de R\$ 898.315,79.

A requerente é produtora de açúcar e álcool industrial e carburante, além de revender derivados de ambos, como bagaço e levedura. Também compra e revende produtos no mercado interno e no externo.

A contribuinte encontrava-se, no período em questão, no regime não-cumulativo de apuração das contribuições sociais, com exceção do álcool carburante, que é apurado no regime cumulativo.

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.*

*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 constantes nos autos.

A glosas foram divididas basicamente em três grupos, a seguir descritos.

1 - Glosas por tipo de despesa:

- Valores sem o correspondente número do comprovante fiscal, do CNPJ ou CPF do fornecedor e seu nome ou razão social, impossibilitando a análise.

- Falta de apresentação de documento fiscal.

- Valores referentes a aluguéis de prédios e veículos, condomínios, itens que não geram crédito de acordo com a legislação de regência.

- Arrendamento mercantil: foram glosados valores quando se tratava de aluguel de terra para plantio, que não corresponde ao conceito de aluguel de prédio, previsto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003.

- Contraprestações de arrendamento mercantil: glosados os valores de bens onde não foi possível identificar a data de aquisição do bem ou do contrato.

- Despesas portuárias: glosadas despesas com despachante, embarque etc, pois a legislação prevê somente créditos referentes a armazenagem e frete nas operações de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor.

- Energia elétrica: glosados valores referentes à habitação, alojamento e recreação.

- Valores referentes a itens que não correspondem ao conceito de bens e serviços utilizados como insumo, bem assim aqueles referentes a despesas não vinculadas à fabricação de produtos sujeitos à não-cumulatividade das contribuições.

- Despesas de transporte de funcionários e entre estabelecimentos da própria empresa, bem assim despesas de armazenagem de açúcar nos armazéns da própria empresa, quando a legislação somente permite o crédito do frete e das despesas de armazenagem nas operações de venda.

- Despesas referentes à mão-de-obra contratada para carregamento de produtos.

- Valores referentes a serviços de apoio agrícola, como transporte de resíduo, torta de filtro, roçadeira, etc - Despesas da área agrícola: glosadas por não se enquadrarem no conceito de insumo contido na IN SRF nº 404, de 2004.

- Despesas com depreciação: somente dão direito a crédito os bens adquiridos a partir de 01/05/2004, como a contribuinte não informou a data de aquisição dos bens do imobilizado, todas as despesas foram glosadas.

- Compras e prestação de serviços nas moendas das usinas da contribuinte: glosados os valores pelo fato de a fiscalização haver constatado que não ocorre a troca de peças anualmente, portanto concluiu que a vida útil é superior a um ano, assim tais gastos deveriam ter sido ativados.

- Glosas de serviços de reforma e limpeza de máquinas e equipamentos, porquanto a legislação permite os créditos de serviços de manutenção e deve ser interpretada literalmente.

- Glosados itens utilizados tanto na área industrial, quanto na agrícola: a fiscalização considerou que tais itens não podem ser considerados insumos diretamente ligados à produção se a própria empresa não sabe precisar onde foram utilizados.

- Glosados outros valores considerados insumos indiretos por não ser possível indicar com precisão sua utilização no processo industrial 2 - Glosas por centro de custo:

- Foram objeto de glosas os centros de custos” ligados às ÁREAS ADMINISTRATIVAS, e outros considerados pela fiscalização como não ligados à produção, bem assim os centros referentes à armazenagens, 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).

### 3 - Glosas por descrição do item ou da ordem de compra:

- Glosadas despesas que, pela descrição, permite inferir que não se enquadram no conceito de insumo adotado pela fiscalização.

- Compras de partes e peças e construções que deveriam ser ativadas se adquiridas após 01/05/2004.

- Glosas de insumos indiretos que não permitem identificar se o item teve contato com o produto ou se a peça de manutenção refere-se a máquinas e equipamentos utilizados na produção.

- Serviço de máquina/mão-de-obra que não permite identificar o serviço prestado.

- Mão-de-obra de manutenção PJ: valores glosados por falta de identificação dos serviços prestados.

- Cana-de-açúcar com nota da Cosan para ela mesma.

- Pedágio: glosa dos valores constantes nos conhecimentos de frete.

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.

O rateio entre os gastos relativos às receitas cumulativas e não-cumulativas foi feito pela fiscalização, uma vez que a contribuinte utilizou a média das receitas auferidas durante os últimos 12 meses, mas a legislação de regência determina a adoção das receitas auferidas no mês de apuração dos créditos.

As glosas dos créditos apuradas no presente levaram a que houvesse insuficiência de recolhimento e declaração das contribuições sociais.

Os lançamentos de ofício das contribuições apuradas foram formalizados nos processos nºs 10825.720817/2011-19 e 10825.721262/2011-22.

Em razão destas constatações, as autoridades fiscais decidiram, por meio do despacho decisório de fls. 2012/2016, homologar as compensações até o limite do crédito apurado pela fiscalização, no valor de R\$ 898.315,79, e não homologar as demais compensações declaradas.

Cientificada do despacho acima e inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 2028/2047, alegando, em resumo, primeiramente, que a afirmação da fiscalização de que não seria possível o aproveitamento de créditos pelo fato de a receita de exportação ser isenta, vai de encontro ao art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Posteriormente, passa a fazer as seguintes alegações quanto às glosas dos insumos, que teriam elidido a integralidade dos créditos:

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”. É essa a lição da melhor doutrina;

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 público e notório 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) –, ou seja, 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.”;

entretanto, a Receita Federal, “a pretexto de *interpretar e aplicar* a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de *insumos* na Instrução Normativa nº 247/02”. 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;

aduz decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) contendo entendimento de que o conceito de insumo no âmbito da não-cumulatividade deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa;

argumenta que “neste cenário é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para auferir lucro, é necessário antes se obter receita” assim os conceitos de custo e o de despesas previstos na legislação do imposto de renda são bem mais adequados às contribuições sociais que aqueles previstos nas regras do IPI, e, portanto, o termo insumo deve compreender os custos e despesas operacionais da empresa na forma definida nos arts. 290 e 299 do RIR/1999 e não se limitar aos conceitos trazidos pelas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004;

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”;

especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos, estas não podem prevalecer porquanto “configuram 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 pelas autoridades fiscais”. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência nº 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;

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”;

“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”; 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**”;

não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas referidos (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 fins de crédito da contribuição não cumulativa;

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”, assim devem gerar créditos, para que não exista desrespeito à regra da não-cumulatividade das contribuições;

“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;

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;

quanto ao rateio, alega que não o utiliza, uma vez que este seria somente aplicável às despesas em comum. Quando é possível a distinção dos gastos decorrentes de receitas cumulativas e não-cumulativas, torna-se uma faculdade do contribuinte a utilização do rateio das receitas, o mesmo se aplica às receitas decorrentes de vendas ao mercado externo e interno. Assim, o rateio estabelecido pela fiscalização seria arbitrário e ilegal, pois é possível a apuração direta.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator O recurso voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Trata-se de analisar recurso voluntário contra acórdão e decisão que homologou parcialmente as compensações declaradas, com suporte em créditos da Cofins não-cumulativa, apurados pela contribuinte no terceiro trimestre de 2006, em face de glosas procedidas pela fiscalização.

Preliminarmente, importa informar que o processo nº 10825.720111/2010-76 trata de glosas procedidas pela fiscalização de créditos idênticos, oriundos de insumos de PIS não cumulativo, também relativos ao 3º trimestre de 2006. Tal processo foi julgado pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF e convertido em diligência para esclarecimentos sobre a participação decada insumo no processo produtivo da recorrente. A diligência ainda não foi finalizada pela Delegacia da Receita Federal de circunscrição da contribuinte.

Como o presente processo trata de glosas idênticas, entendo que as dúvidas sobre a participação de cada insumo no processo produtivo da recorrente persistem. Assim, encaminho meu voto para uma decisão coerente com o processo já analisado pelo CARF.

Para isso, transcrevo a parte final do da Resolução nº 3401000.874, que baixou em diligência o processo citado:

A apreciação da argumentação trazida pela recorrente, face às informações prestadas pela autoridade fiscal, demanda que o constante no processo administrativo permita aos julgadores poder comparar as implicações, na configuração dos fatos e das glosas, entre esses entendimentos. Por exemplo, eu me indago: "Qual o papel das aeronaves, das embarcações e dos veículos no processo produtivo? Qual a ligação das peças de reposição camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes com processo produtivo? Quais são as ferramentas operacionais, os materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool que foram glosados pela fiscalização e qual a participação de cada um no processo produtivo?"

Trata-se a meu ver de elemento essencial para a formação da convicção. Por esta razão proponho a conversão do julgamento em diligência para a unidade de jurisdição:

1. identificar e segregar, na determinação de cada uma das glosas, as que se refiram a despesas/custos/gastos do que esteja vinculado, utilizado ou aplicado (a) às atividades agrícolas, (b) às atividades industriais da contribuinte e (c) as que não estão vinculadas a nenhuma dessas duas atividades;
2. conjugando com o item anterior, identificar e segregar, na determinação de cada uma das glosas, as que estejam baseadas no critério de vinculação, utilização e /ou aplicação direta, e as baseadas no critério de vinculação, utilização e /ou aplicação indireta;
3. identificar como os tipos de veículos são utilizados nas atividades da contribuinte.

Processo nº 10825.720098/2010-55  
Resolução nº **3301-000.243**

**S3-C3T1**  
Fl. 2.401

---

Que a contribuinte seja cientificada dessa decisão e do relatório final resultante da diligência e possa, em cada caso, apresentar sua manifestação.

Ao final, seja o processo encaminhado à consideração do CARF.

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator

LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS

(ASSINADO DIGITALMENTE)