



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

Processo nº 10825.720111/2010-76
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-000.874 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 11 de dezembro de 2014
Assunto PIS E COFINS CREDITAMENTO
Recorrente COSAN SA INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto do relator. Esteve presente ao julgamento Sr. Thiago Barbosa Wanderley OAB/SP 307.046-A.

Julio César Alves Ramos - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Julio Cesar Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Cláudio Monroe Massetti e Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Relatório

Este processo cuida do tratamento do Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS/Pasep não-cumulativo nº 41196.62711.111006.1.1.08- 1670, transmitido em 11.10.2006, para o período **3º trimestre de 2006**, no valor de **R\$ 1.864.918,81** (um milhão, oitocentos e sessenta e quatro mil, novecentos e dezoito reais e oitenta e um centavos), em que a contribuinte alega a não incidência do PIS sobre as receitas das operações de mercadorias para o exterior, conforme a Lei nº 10.637/2002 e IN SRF nº 247/2002.

A autoridade administrativa de jurisdição glosou parte do pedido de ressarcimento, com base no entendimento dessa legislação por parte da autoridade fiscal, que explicara (fls. 1961).

...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.

Parte das glosas propostas pela fiscalização se baseou nos critérios e definições dadas pelas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 358/2003, que replicam as definições da legislação do IPI, especialmente quanto aos insumos. Por exemplo, a autoridade fiscal glosa algumas despesas com as seguintes justificativas:

1 - Glosas por tipo de despesa:

.....
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.

.....
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 247, de 2002.

.....
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, aplicada ao PIS conforme art. 15 da mesma Lei), 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* (arts. 66 e 67 da IN 247/2002, com modificações da IN 358/2003).

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.

.....
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.

grifos nossos

A lei apenas autoriza créditos do PIS não-cumulativo 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

A contribuinte ingressa com recurso voluntário contra a decisão de primeiro grau, e, dentre os vários argumentos apresentados, destaco os seguintes para este momento de análise:

- nulidade do acórdão recorrido ante a aplicação e manutenção de glosa genérica, que implicou em cerceamento da defesa e do exercício do contraditório. A seu ver houve insuficiência da motivação:

"uma vez que a precariedade da análise realizada, cujos parâmetros de pesquisa sequer foram descritos no despacho decisório, inviabilizam qualquer possibilidade de entendimento acerca do trabalho fiscal realizado, prejudicando o exercício do direito ao contraditório e ampla defesa pela Recorrente. Ainda que se alegue que a Recorrente poderia, em tese, exercer livremente seu direito à ampla defesa, o mesmo não pode ocorrer em relação ao exercício do contraditório, pois, conforme exposto, não foram oferecidas as razões específicas de glosa de cada um dos insumos listados, pois tomados todos eles de modo amplo e genérico como insumos agrícolas. (...) Assim, caso seja superada a premissa adotada pela fiscalização e ratificada pelas decisões subseqüentes de que os bens e serviços da área agrícola da Recorrente não integram o processo produtivo do açúcar e do álcool, não será possível determinar os motivos específicos para a realização da respectiva glosa, os quais não foram declarados no Termo de Verificação Fiscal e tampouco nas decisões subseqüentes."

- que não procedem as decisões que "tomaram por premissa que todas as despesas vinculadas à área agrícola da Recorrente, inclusive aquelas relativas à produção de cana-de-açúcar, não constituem insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, uma vez que não tem vinculação com o processo produtivo do açúcar e do álcool" (...) pois "a atividade agrícola de uma empresa agroindustrial do setor sucroalcooleiro tem intrínseca vinculação com a atividade de produção do açúcar e do álcool, não podendo ser considerada como atividade estranha e distante do processo produtivo destes" . "Nesse sentido, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos **para** o plantio, corte, colheita, transporte da cana colhida possuem a classificação jurídica e contábil como custos de produção. **De** fato, no caso **das** empresas agroindustriais sucroalcooleiras, os custos de produção se iniciam com os estudos de viabilidade da terra para plantio, sua obtenção, mediante compra, arrendamento ou parceria rural, preparo, conforme se verifica do descritivo do processo produtivo anexo". "O processo de produção do açúcar e do álcool industrial se inicia com a atividade agrícola, sendo a etapa industrial apenas a parte final do processo. A título exemplificativo, veja-se que a glosa dos créditos pretendidos pela Recorrente atingiu centros de custos diretamente relacionados à atividade agrícola, tais como a atividade de colheita de cana, plantio, preparo do solo, transporte agrícola da colheita, entre outros, os quais são manifestamente indispensáveis à obtenção e tratamento do insumo de fabricação do açúcar e do álcool."
- que insumo e custo possuem o mesmo sentido e refletem a mesma realidade, razão pela qual, todos os itens que compõem o custo de produção ensejam o direito ao crédito de PIS e Cofins, a menos que sejam vedados expressamente pela Lei n.º

10.833, de 2003; e que serviços adquiridos utilizados dentro do processo de produção constituem-se em custos de produção e, portanto, foram utilizados como insumos, para efeitos do direito a crédito.

- que por serem indispensáveis ao desenvolvimento das atividades da recorrente e/ou especificamente da atividade de produção, não merece prosperar as glosas Pede nulidade do acórdão recorrido, realização de diligência e provimento integral do recurso. Propõe quesitos para a diligência e indica perito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Grande controvérsia se instalou a respeito desse creditamento, especialmente quanto ao inciso II, que traz o seguinte texto:

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)

Principalmente os debates se centram na definição de insumos para efeito dessa regra. Os estudiosos sintetizam relatando a existência de três correntes de interpretação e decisão:

1. a primeira que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do IPI, e constantes nas Instruções Normativas da Receita Federal que tratam do PIS e da COFINS, e circunscrevem insumos a matérias primas, produtos intermediário e material de embalagem;
2. a segunda que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do Imposto de Renda, e identificam e separam os custos e despesas das operações e os custos e despesas não operacionais; insumos seriam toda e qualquer custo ou despesa operacional da pessoa jurídica;
3. a terceira que entende que o PIS e a COFINS deve se pautar por conceitos e definições próprias, que acaba por se afastar da visão estreita da primeira e, também, da visão alargada da segunda.

Decisões proferidas nas altas cortes administrativas vêm assentando esse terceiro entendimento, como uma forte tendência, dentro os quais destaco o bem fundamentado voto do Ilmo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres na Câmara Superior de Recursos Fiscais - no Acórdão n.º 9303-01.035:

"A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições."

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.

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 Eloy Eros da Silva Nogueira.