



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

**Processo nº** 10840002777/2005-93  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-001543 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06/10/2011  
**Matéria** Cofins  
**Recorrente** USINA BELA VISTA S/A  
**Recorrida** DRJ RIBERÃO PRETO

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa:

ALEGAÇÃO DE PAGAMENTO A MAIOR. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OMISSÃO DA DECISÃO RECORRIDA. NECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO.

A omissão relativa a fato relevante para o deslinde da causa caracteriza cerceamento do direito de defesa, a demandar anulação do acórdão recorrido para que outro seja produzido com apreciação de todas as razões de inconformidade.

Decisão Anulada

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da Tterceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, em anular os atos processuais a partir da decisão da DRJ.

NAYRA BASTOS MANATTA - Presidente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

## Relatório

Para elucidar os fatos ocorridos até a interposição do Recurso Voluntário, transcrevo o relatório da DRJ, *in verbis*:

*Trata o presente processo de Declaração de Compensação com o aproveitamento de crédito da contribuição para a Cofins não-cumulativa, referente ao período de apuração setembro/2005, no valor de R\$ 355.096,35, fls.1/2.*

*Efetuada a verificação fiscal junto ao interessado, foi lavrado o termo de Informação Fiscal, fls. 29/33, onde se relata as divergências encontradas na apuração efetuada, quais sejam:*

*a) Cálculo do crédito presumido da agroindústria para desconto das contribuições para o Cofins não cumulativo. Os valores dos créditos de Cofins não cumulativo apurados sobre aquisições de cana-de-açúcar de pessoa física e jurídica não são passíveis de compensação.*

*Ressalta que, a partir do período de apuração agosto de 2004, os créditos relativos à agroindústria só podem ser utilizados para abater os débitos do Cofins não cumulativo, devendo ser somados aos créditos relativos ao mercado interno, pois não podem ser compensados ou ressarcidos, com base no disposto no art. 8º, § 3º, II, da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006.*

*b) Bens e produtos não incluídos no conceito de insumos utilizados no processo produtivo da empresa, conforme o disposto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e no artigo 8º, inciso I, alínea "b" e "b1" e nos parágrafos 4º, item I, alínea "a", e 9º, inciso I do mesmo artigo 8º da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004. Aquisição de produtos não considerados como insumos pela legislação vigente, para a fabricação/produção de bens destinados à venda.*

*Destaca que a empresa descontou crédito indevido sobre o valor do combustível utilizado no transporte de cana-de-açúcar, bem este não incluído no conceito de insumo utilizado no processo produtivo da empresa, nos termos do disposto nos dispositivos acima citados.*

*c) Inclusão indevida nas receitas de exportações, de valores correspondentes a acréscimos decorrentes de variação cambial, que correspondem, na realidade, a receitas operacionais financeiras, não podendo compor o cálculo do demonstrativo de apuração da relação percentual entre receitas.*

*A partir das divergências encontradas, foram refeitos os cálculos do crédito da empresa, conforme planilha de fls. 286, onde foi apurado crédito no valor de R\$ 153.651,46.*

*Através do Despacho Decisório de fls. 34/35, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto, reconheceu o direito creditório da empresa ao valor apurado na Informação;*

*Fiscal,-que aprovou, e homologou a compensação até o limite do crédito reconhecido.*

*Cientificado, o interessado, através da manifestação de inconformidade, fls. 39/65, inicialmente descreve os fatos e os motivos da glosa e, sobre as divergências encontradas, que geraram a glosa do valor pretendido, alega, em breve síntese, o seguinte:*

#### **PRIMADO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE**

*Faz longa exposição a respeito do conceito constitucional da não cumulatividade pretendendo que os créditos sejam apurados sobre todas as despesas necessárias e/ou insumos incorridos para a formação das receitas tributáveis, "... sob o pressuposto lógico de que tais despesas/insumos, em relação às quais está se concedendo o crédito, foram outrora receita para a pessoa jurídica "da etapa anterior" e, por consequência, já foram tributadas pelo PIS e pela COFINS".*

#### **RATEIO DE CUSTOS. DESPESAS E ENCARGOS.**

*Quanto ao rateio de custos, despesas e encargos, alega que interpretou corretamente o disposto nos §§ 7º e 8º, do art. 3º, da Lei nº 10/833, de 2003, utilizando-se do método de rateio proporcional;*

*Destaca que a legislação determina a apuração da relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita total, "... sem especificar que qualquer um dos indicadores a ser utilizado no cálculo esteja, necessariamente, atrelado aos custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito da COFINS não cumulativa".*

*Entende que o conceito de receita bruta compreende receitas além daquelas advindas da venda de bens e serviços e que a lei não pretendeu que o cálculo do rateio de custos, despesas e encargos compreendesse apenas as receitas relacionadas à determinada atividade da empresa ou a receitas relacionadas aos custos, despesas e encargos que geram créditos da COFINS, e que interpretar o dispositivo legal de maneira diversa significa desnaturar a própria sistemática da não cumulatividade da COFINS.*

#### **COMBUSTÍVEL UTILIZADO NO TRANSPORTE**

*Quanto ao combustível utilizado no transporte, alega que na sua atividade de fabricação de álcool, açúcar e outros derivados de cana-de-açúcar é imprescindível a observância de todas as etapas, que abrangem o plantio, corte, carregamento, transporte, pesagem e amostragem, produção e distribuição e vendas dos produtos, e que o transporte de materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida, caracteriza-se como uma despesa incorrida numa etapa da produção da empresa, cujo resultado será tributado pela COFINS e pelo PIS não cumulativa.*

*Continua, alegando que a IN SRF nº 404, de 2004, restringiu o direito de aproveitamento de crédito sobre as despesas que formam a receita e limitou o conceito de insumo passível a gerar direito ao crédito previsto no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.833, de 2003, que transcreve. Assim, alega tal ato normativo extrapolou a previsão contida na lei.*

#### **UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO NA COMPENSAÇÃO.**

*Quanto à possibilidade de utilização do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, para compensação com outros débitos, alega que está embasada nesse próprio dispositivo legal e no disposto no art. 5º, § 1º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.*

*Que o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 não pode ser afastado haja vista sua referência ao art. 3º das leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, sendo impossível "desvincular referido crédito dos dispositivos legais de ressarcimento com outros tributos federais".*

*Que a compensação efetuada é anterior à edição da IN SRF nº 660, de 2006, sendo vedado a aplicação de norma retroativa a fim de vedar forma de compensação e que não há qualquer vedação na Lei nº 10.925, de 2004 em relação à possibilidade de utilização do crédito presumido para compensação com débitos de outros tributos.*

#### **VARIAÇÃO CAMBIAL**

*Quanto às receitas decorrentes de complemento de preços de exportação, tratadas pelo fisco como sendo receitas financeiras, alega que o açúcar é pago em data posterior à sua entrega, de forma que o manifestante não tem como emitir a nota fiscal de venda com destino à exportação já no valor efetivo dessa comercialização, uma vez que o contrato é celebrado em dólares que é convertido em reais na data do pagamento, posterior a data de entrega do produto. Assim, emite uma nota fiscal quando de sua efetiva saída e emite nota fiscal complementar para ajustar o valor da operação ao efetivo preço pago.*

*Assim, entende que tais valores correspondem a complemento de preço das mercadorias vendidas, não se tratando de receitas financeiras propriamente ditas.*

*Transcreve várias ementas e trechos de julgamentos judiciais no sentido de embasar seu entendimento.*

*Requer o reconhecimento integral do direito creditório pleiteado e a homologação das compensações declaradas.*

A Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto considerou improcedente a manifestação de inconformidade, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

#### **INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROPORCIONALIDADE.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 18/10/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 23/01/2012 por NAYRA BASTOS MA NATTA

Impresso em 14/02/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

*Na apuração da proporcionalidade entre a receita sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, considerando-se esta como o total das receitas, cumulativa e não-cumulativa, que tenham custos, despesas e encargos comuns.*

**CRÉDITO PRESUMIDO.COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.**

*O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apuradas no regime de incidência não cumulativa, vedada o seu ressarcimento ou compensação.*

**DEDUÇÃO. INSUMOS. COMBUSTÍVEL NÃO UTILIZADO NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

*Entendem-se como insumos, para efeito de dedução do valor apurado da contribuição, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. O combustível utilizado em fases que não a fabricação do produto não pode ser considerado insumo para efeito de dedução do valor da contribuição apurada, por falta de previsão legal.*

**VENDAS AO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL.CLASSIFICAÇÃO.**

*Os valores referentes a ganhos ou perdas monetárias em função da variação cambial dos valores das vendas ao exterior são considerados receitas ou despesas financeiras.*

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário no qual argumenta, em síntese, que:

- a) a decisão da DRJ deve ser anulada em vista a omissão quanto a análise da matéria referente a possibilidade de creditamento dos custos com serviços de transporte;
- b) é possível a utilização do crédito presumido da agroindústria para compensação com débitos relativos a tributos federais que não seja a Cofins apurada na sistemática da não-cumulatividade;
- c) a recorrente faz jus ao aproveitamento de créditos sobre todos os gastos incorridos na geração da receita tributável (não-cumulatividade);
- d) deve ser afastada a IN SRF nº 404/2004 por representar clara transgressão a sistemática da não cumulatividade, pois tende a restringir e mitigar os gastos passíveis de gerar crédito da exação; e
- e) as receitas de variação cambial decorrentes de contratos de exportação devem ser consideradas

como receitas de exportação e não como receitas financeiras. Assim, tais receitas devem compor o cálculo do demonstrativo de apuração da relação percentual entre receitas.

Termina sua petição recursal requerendo a anulação de parte da decisão recorrida, determinando o retorno dos autos a instância de origem para enfrentar o tema que supostamente teria sido omitido e, quanto a parte restante, que seja julgado procedente o recurso e decreta a nulidade do ato fiscal de lançamento, homologando-se, por conseguinte, as compensações.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Preliminarmente, o recorrente alega nulidade da decisão de primeira instância diante da omissão sobre um fundamento jurídico apresentado na manifestação de inconformidade. Segundo sua queixa, o Colegiado ao invés de julgar a possibilidade de tomada de créditos com a despesa na aquisição dos serviços de transporte dos cortadores de cana, enfrentou tema diverso atinente à despesa com combustível no transporte da cana.

Ao analisar as peças dos autos, em especial a manifestação de inconformidade e o acórdão da DRJ, constato que houve omissão por parte da instância *a quo* sobre o assunto, que passo a demonstrar.

A fiscalização lavou o termo de informação fiscal, onde relata que o contribuinte computava no crédito referente ao estoque de abertura diversos itens não considerados insumos pela legislação da exação e que, portanto, não eram passíveis de desconto de créditos, tais como: cana-de-açúcar recebida de pessoa física, despesas de depreciação, energia elétrica, combustível (utilizado no plantio e transporte de cana-de-açúcar), despesas com mão-de-obra e encargos, assistência técnica, material de expediente, licenciamento de veículos, materiais de consumo, materiais de limpeza e higiene, materiais e equipamentos de segurança, material de expediente, prêmio de seguro, despesas de conservação e reparação de veículos, **transporte de pessoal**, manutenção elétrica, manutenção mecânica, construção civil, carpintaria, laboratórios, automação industrial, manutenção de entressafra, etc.

Diante desta constatação, a fiscalização efetuou a glosa de todos os custos/despesas ditas como não permitidas pela legislação da exação, o que resultou na redução do crédito para desconto do tributo.

Inconformado com a redução de seu crédito, o sujeito passivo protocolou manifestação de inconformidade requerendo a revisão dos valores de seu crédito, em particular, o aproveitamento dos créditos referentes ao combustível utilizado no transporte de apoio do

plantio de cana de açúcar, bem como o aproveitamento dos créditos referentes ao valor do serviço de transporte dos materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida, conforme se pode observar na peça recursal que abaixo reproduzo:

*Dessa forma, não se pode concordar com o entendimento do fisco, no sentido de que não há amparo legal vigente para considerar o combustível utilizado no transporte de apoio do plantio de cana-de-açúcar como insumo na produção e fabricação de açúcar, álcool e outros produtos derivados da cana-de-açúcar.*

(...)

*Nesse contexto, tem-se que o transporte dos materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida caracteriza-se como uma despesa incorrida numa etapa da produção da Manifestante, haja vista que, obviamente, a atividade da empresa tem o cultivo da cana como um dos primeiros pressupostos, sendo certo também que sem transporte não há como os materiais, os trabalhadores e as mudas chegarem à lavoura onde é cultivada a cana-de-açúcar, bem como não há como a cana-de-açúcar já colhida chegar à indústria onde será processada e transformada em açúcar, álcool e outros produtos comercializados pela Manifestante.*

(...)

*Com efeito é inegável que, ao se admitir o desconto de créditos de custos de combustível utilizado no transporte de materiais, trabalhadores, mudas e da própria cana-de-açúcar o legislador levou em conta que a atividade produtiva requer a realização de despesas diretamente aplicáveis à produção.*

(...)

(...)

*Como não considerar como essencial para produção do açúcar, do álcool e dos demais produtos derivados da cana, o transporte dos materiais, trabalhadores e mudas necessários para o cultivo da cana-de-açúcar, bem como o transporte da cana-de-açúcar em si, que é a matéria prima para a produção de referidos produtos? Como visto, a Manifestante é uma indústria dedicada à produção de açúcar, álcool e outros produtos derivados da cana, e por isso, não se pode desconsiderar o cultivo da cana de açúcar que será inteiramente utilizada no processo produtivo do açúcar, do álcool e dos demais produtos derivados da cana.*

*Com efeito, repita-se, os gastos com o cultivo de cana de açúcar, como por exemplo, o transporte dos materiais, dos trabalhadores rurais e das mudas até o canavial, e dentro do próprio canavial são essenciais e indispensáveis para a obtenção do produto acabado em condições para pronta venda e, por consequência, geração da receita que será tributada. Assim, se a receita não existe sem que a Manifestante*

*incorra nesses gastos relacionados à produção, não há como se afastar o direito de crédito nessas aquisições como restou consignado no r. despacho decisório.*

*Atualmente, admite-se a apropriação do crédito da COFINS sobre o frete cobrado para movimentar insumos ou produto em fase de produção entre os estabelecimentos comerciais da pessoa jurídica, porém, esse mesmo entendimento não foi aplicado no presente caso em virtude da glosa dos créditos relacionados aos gastos com serviços de transporte de apoio ao plantio de cana, o que implica em nítido tratamento não-isonômico para situações absolutamente idênticas em sua essência.*

(...)

A Delegacia de Julgamento pronunciou-se sobre o tema da seguinte forma:

*Na ementa: Entende-se como insumos, para efeito de dedução do valor apurado da contribuição, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*O combustível utilizado em fases que não a fabricação do produto não pode ser considerado insumo para efeito de dedução do valor da contribuição apurada, por falta de previsão legal.*

*No relatório: Quanto ao combustível utilizado no transporte, alega que na sua atividade de fabricação de álcool, açúcar e outros derivados de cana-de-açúcar é imprescindível a observância de todas as etapas, que abrangem o plantio, corte, carregamento, transporte, pesagem e amostragem, produção e distribuição e vendas dos produtos, e que o transporte de materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida, caracteriza-se como uma despesa incorrida numa etapa da produção da empresa, cujo resultado será tributado pela COFINS e pelo PIS não cumulativa.*

*No voto: Assim, o combustível utilizado no transporte de pessoas ou mercadorias, por falta de previsão legal, não pode ser considerado como insumo gerador de crédito a ser descontado na apuração do valor da contribuição.*

Pelo conteúdo da manifestação de inconformidade, entendo que o sujeito passivo buscava o aproveitamento do crédito referente ao combustível utilizado no transporte de pessoas e de cana-de-açúcar, bem como o aproveitamento das despesas com transporte utilizado em seu processo produtivo.

Em uma análise perfunctória poderíamos concluir que estamos nos referindo ao mesmo custo. Contudo, ao aprofundar no exame da matéria, resta evidente que o custo com o transporte de pessoas/mercadorias é muito mais abrangente que o custo com o combustível utilizado para transportar pessoas/mercadorias. Este pode estar contido naquele, depende da avença feita entre as partes. Ou seja, são matérias diferentes que merecem análises em separado.

Pela leitura do acórdão da DRJ, constato que foi analisada apenas a possibilidade de aproveitamento do combustível utilizado no transporte de pessoas/mercadorias, deixando uma lacuna quanto a análise dos créditos referentes ao transporte de pessoas/mercadorias.

Esse é um caso típico de omissão, sanável por intermédio de embargos de declaração. Consoante não ceda, não existe previsão para embargos contra decisão proferida em primeira instância administrativa. A previsão de embargos de declaração no âmbito do processo administrativo nasce no Regimento Interno do CARF.

Diante destes fatos, surge uma pergunta, como fica então o sujeito passivo que teve seu direito cerceado por uma decisão incompleta, decisão esta que se omitiu sobre ponto fundamental que poderia dar outro rumo a lide?

Resposta simples, a omissão é um vício de atividade, de um *error in procedendo*, na medida em que o julgador desatende comando legal regulador de sua atuação à frente do processo. Esse defeito do pronunciamento do julgador traz em si um ultraje à sadia regra de correlação entre a demanda e sentença, que vincula os fundamentos da decisão e seu dispositivo à causa de pedir e aos pedidos formulados pela parte, respectivamente.

A jurisprudência do CARF é uníssona no sentido de anular a decisão *citra petita* para afastar o cerceamento do direito de defesa.

Pelo exposto, voto por anular o acórdão recorrido para que a primeira instância produza uma nova decisão, analisando todos os fundamentos jurídicos relevantes apresentados na manifestação de inconformidade, em especial, a possibilidade de aproveitamento dos créditos referentes ao valor do serviço de transporte dos materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida

Em seguida ao novo acórdão, deve ser reaberto o prazo para eventual recurso voluntário, tudo conforme o rito do Decreto nº 70.235/72.

Sala das Sessões, em 06/10/2011

Gilson Macedo Rosenburg Filho