



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

**Processo n°** 10840.003063/2004-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.565 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2014  
**Matéria** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS  
**Recorrente** USINA BELA VISTA S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do fato gerador: 30/04/2004

ESTOQUE DE ABERTURA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE NÃO HOMOLOGAR A COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE DE AVALIAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS RETROATIVAMENTE.

O direito da Fazenda Pública não homologar a compensação levada a efeito pelo contribuinte decaiu em 05 (cinco) anos contados da data da transmissão da Declaração de Compensação, nos termos do §5º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96. Considerando que compensação declarada extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, afigura-se lícito retroagir até a data da apuração do crédito utilizado na Declaração de Compensação, para averiguar de sua aptidão para extinção do crédito tributário.

CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESCONTO DE CRÉDITOS, REFLEXOS NO CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ESTOQUE DE ABERTURA.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o

IRPJ. Referidos insumos que estiverem no estoque, são passíveis de desconto de crédito presumido no estoque de abertura na migração para o sistema não cumulativo, nos termos dos arts. 12 c/c 15, da Lei nº 10.833/03.

**RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS E PROPORCIONALIZAÇÃO ENTRE RECEITAS DO MERCADO INTERNO E EXTERNO.**

Admitido o direito de crédito sobre custos de produção e despesas necessárias a geração da receita tributável pelas Contribuições ao PIS e COFINS, tanto para cálculo do crédito presumido do estoque de abertura quanto para os créditos correntes, deve ser refeito o cálculo relativo ao rateio de custos e despesas sujeitas as receitas sujeitas ao regime não cumulativo e a ele não sujeitas, e ainda da proporcionalização entre as receitas do mercado interno e externo, para recompor o total do crédito passível de ressarcimento.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO (Presidente Substituto), MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA (Suplente), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

## Relatório

Retornam os autos da diligência determinada através da resolução nº. 3402-000.370, designada por esta Colenda Turma, para que “seja esclarecida a participação de cada item (bem ou direito) (...) no processo produtivo da empresa, ainda como, que seja efetuado descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos no processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final.”

Consigna-se antes que se referem estes autos à Declaração de Compensação, apresentada pelo sujeito passivo, de crédito no valor de R\$ 115.748,59 (cento e quinze mil, setecentos e quarenta e oito reais e cinquenta e nove centavos), relativa ao período de Abr/2004, referente a Contribuição para o Cofins não-cumulativa.

A compensação pretendida não foi homologada sob três fundamentos.

1) apuração incorreta dos créditos de Cofins em virtude da empresa ter utilizado receitas incorretas na apuração do rateio dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas cumulativas e não cumulativas. Interpretação errônea quanto ao disposto no § 7º e no inciso I do § 8º, todos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

2) 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 art. 8º, inciso I, alínea “b” e “b1” e nos parágrafos 4º, item I, alínea “a”, e 9º, inciso I do mesmo art. 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 a venda.

3) Quanto ao cálculo do crédito correspondente ao estoque de abertura, cômputo indevido de valores relativos a itens não previstos na legislação.

Diante dos recursos apresentados pelo contribuinte e das decisões até então prolatadas no processo, entendi que mesmo que houvessem demais matérias versadas no indeferimento adotado pela Autoridade Preparadora, ainda assim sua análise restaria prejudicada pela definição exata do conceito de insumos no caso em tela, uma vez que o mesmo interferiria em todos os cálculos dos créditos a serem considerados, tanto para rateio, quanto, para, por exemplo, estoques de abertura, ou créditos presumidos.

Assim, a Turma designou que fossem esclarecidos, conforme acima, a função dos seguintes itens no processo produtivo da empresa:

- Cana-de-açúcar recebida de pessoa física;
- Despesas de depreciação;
- Energia elétrica;
- 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;
- 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;

Cumprida formalmente a diligência, foi elaborada a Informação Fiscal de fls. 317 - 343 (numeração eletrônica), cujas conclusões, restaram, resumidamente, assim consignadas:

- Que a glosa relativa aos valores de “mão-de-obra e encargos” decorre do próprio texto da Lei 10.833/2003, segundo o qual não dará crédito o valor de mão-de-obra paga à pessoa física, pelo que tais valores não devem compor o estoque de abertura;
- Que a glosa dos valores de “despesas de depreciação”, está correta pois estas despesas possuem créditos previstos no inciso IV, do art. 3º da Lei 10.833/2003, não compreendidas, portanto, no conceito de insumos previsto no inciso II do mesmo artigo;
- Que quanto aos montantes de crédito oriundos de “cana-de-açúcar recebida de pessoa física”, *o artigo 12 da Lei nº 10.833/20 delimitou os créditos sobre o estoque de abertura, incluindo em seu conceito apenas os bens de que tratam os incisos I e II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (mercadorias e insumos), desde que adquiridos de pessoa jurídica. A cana adquirida de pessoa física não se enquadra neste conceito em função de sua origem (adquirida de pessoa física) e, também, pelo fato de estar estabelecida em mandamentos legais diversos dos incisos I e II do artigo 3º, qual seja os parágrafos 5º e 6º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.*
- A glosa dos valores correspondentes aos itens “outros custos e diretos”, “outros custos rateados” e “reparação de entressafra” está dividida na forma como o contribuinte segregou os créditos em sua contabilidade, de forma que correspondem, conforme respondeu o contribuinte nas respostas às intimações, aos seguintes centros de custo:

- a) Produção de açúcar (relacionado apenas a conta “outros custos diretos”): estão inseridas neste centro as despesas incorridas a título de assistência técnica, bens de valores irrelevantes, combustíveis, conservação e

reparação de bens, material de expediente, despesas diversas e materiais de limpeza e higiene → Verificadas as informações prestadas pelo contribuinte e tendo em vista os mais recentes entendimentos do CARF, pode-se dizer que os referidos custos se caracterizam como utilizados no sistema produtivo da empresa;

- b) Produção Comum (relacionados às contas “outros custos rateados e reparação de entressafra”): foram inseridos neste centro de despesas “outros custos rateados” as seguintes rubricas – assistência técnica, conservação e reparação de bens, despesas diversas, energia elétrica, lubrificantes, materiais de consumo, materiais de limpeza e higiene, serviços prestados por terceiros pessoa jurídica, transporte de pessoal e no centro “reparação de entressafra” as seguintes rubricas – assistência técnica, bens de valores irrelevantes, depreciações, despesas diversas, energia elétrica, lubrificantes, materiais de consumo, materiais de limpeza e higiene, conservação e reparação de bens, serviços prestados por terceiros pessoa jurídica e transporte de pessoal. → Verificadas as informações prestadas pelo contribuinte é de se manter a glosa relativas aos créditos de depreciação, pelo motivo já exposto anteriormente, bem como assim as despesas com transporte de pessoal, pois que os créditos relativos ao frete apenas e tão somente podem ser descontados na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor, ou quando assim não for, tal frete estará incluso no custo de aquisição da mercadoria; E, como se trata o caso de transporte de pessoas, o custo do frete compõe o custo de mão-de-obra paga a pessoa física, despesa esta não suscetível de apropriação de créditos. Com relação aos demais itens relacionados, pela ampliação do conceito de insumos admitida no CARF, devem ser os mesmos serem computados nos créditos apropriados pelo contribuinte;
- c) Manutenção Elétrica (relacionado às contas “outros custos rateados e reparação de entressafra”): Foram inseridos neste centro as rubricas de conservação e reparação de bens e despesas diversas. → Tais itens não restaram caracterizados como insumos, afastando-se da permissão contida nos incisos I e II do art. 3º da Lei 10.833/2003;
- d) Manutenção Mecânica (relacionado às contas “outros custos rateados e reparação de entressafra”): inserida a rubrica reparação de ferramentas → cujo entendimento é de que, na esteira do item acima, não se trata de insumo;
- e) Construção Civil (relacionado às contas “outros custos rateados e reparação de entressafra”): inseridas as rubricas despesas diversas, que segundo o contribuinte compreende diversos materiais utilizados em reparos nas instalações de indústrias → e, não sendo possível considerá-los como insumos, não dão direito ao crédito;

- f) Carpintaria (relacionado às contas “outros custos rateados e reparação de entressafra”): (i) “outros custos rateados” - conta na qual foram inseridas as rubricas de conservação e reparação de bens, materiais de consumo e, (ii) “reparação de entressafra” – onde foram inseridas as rubricas depreciações, ferramentas de valores irrelevantes e conservação e reparação de bens → cuja avaliação, diante da descrição do contribuinte, assevera não serem tais itens compreendidos no conceito de insumos, pelo que não podem ensejar direito ao crédito;
- g) Transportes (relacionado às contas “outros custos rateados e reparação de entressafra”): no centro de “outros custos rateados” seguem as contas de bens de valores irrelevantes, conservação e reparação de bens, despesas diversas, licenciamento de veículos, lubrificantes, materiais de consumo, materiais de limpeza e higiene, serviços prestados por terceiros pessoa jurídica. No centro “reparação de entressafra” encontram-se as rubricas – bens de valores irrelevantes, combustíveis (com direito a crédito), depreciações, despesas diversas, ferramentas de valores irrelevantes, licenciamento de veículos, lubrificantes, materiais de consumo, materiais de limpeza e higiene, materiais e equipamentos de segurança, material de expediente, prêmio seguro, conservação e reparação de bens, conservação e reparação de veículos. → No que tange a estes créditos, considerando que para o cálculo do estoque de abertura a empresa informou que não produziu (nem vendeu) cana-de-açúcar no período de Abr-Nov/2003, de forma que todos os custos acima referem-se a bens e serviços utilizados nos veículos da empresa para transporte de cana-de-açúcar adquirida de terceiros e no transporte de pessoal, não se pode efetuar uma vinculação com os produtos efetivamente industrializados pela empresa no período, o que inviabiliza os créditos pretendidos pelo contribuinte. Mesmo que se admitisse uma parcial tomada de créditos, ainda assim estariam excluídas as rubricas depreciação, licenciamento de veículos, materiais de consumo (bateria para lanterna), materiais de limpeza e higiene, matérias e equipamentos de segurança, material de expediente, prêmios seguro, finalizando ainda que *“Por outro lado, se prevalecer o entendimento de que os custos/despesas relativos ao “transporte” fazem parte do custo da cana-de-açúcar com direito ao crédito, entendemos que o valor dos créditos se limita à cana-de-açúcar recebida de pessoa jurídica na proporção de 49,62% (proporção conforme os valores relacionados no item 28 desta informação fiscal), tendo em vista que as aquisições de cana-de-açúcar pessoa física (50,38%) não estariam contempladas no custo do estoque de abertura (vide os itens 29, 30 e 31). Por outro lado, os custos vinculados ao transporte de pessoal não devem também ser contemplados na apuração do estoque de abertura em função dos motivos expostos nos itens 45 a 47 desta informação fiscal.”*
- h) Laboratório (relacionado às contas “outros custos rateados e reparação de entressafra”): inseridos na conta “outros custos rateados” estão as rubricas – conservação e reparação de bens, despesas diversas, materiais diversos, materiais de consumo, materiais de limpeza e higiene. Já na conta “reparação entressafra” estão as rubricas despesas diversas, materiais secundários diversos, material de expediente e conservação e reparação de bens → Analisada a descrição do contribuinte após a

intimação, foi constatado que estes itens não se configuram como insumos da produção de açúcar, de forma que, não correspondendo as características legais previstas nos incisos I e II do art. 3º da Lei 10.833/2003, não merecem ensejar direito ao crédito;

Ao final, a Autoridade Preparadora efetuou considerações quanto aos eventuais reflexos que o deferimento de outros créditos pode trazer ao estoque de abertura, concluindo que buscou obter junto ao contribuinte a participação de cada bem ou direito no processo produtivo da empresa, de modo a possibilitar um melhor entendimento dos fatos para o julgamento que se desenrolará.

Intimado da Informação Fiscal em 30/04/2014, às fls. 343 (n.e), o contribuinte manifestou-se às fls. 347-358, aduzindo, em síntese que:

- Quanto à manutenção das glosas sobre “depreciação”, a fiscalização empreendeu interpretação excessivamente restritiva da abrangência do princípio da não-cumulatividade, apegando-se à literalidade do art. 12 da Lei 10.833/2003, olvidando-se de observar a real intenção do instituto da não-cumulatividade, além de estar em descompasso com os recentes entendimentos do próprio CARF, de forma que a omissão do legislador no artigo 12 já citado da expressão “depreciação” não enseja sua exclusão do direito creditório pleiteado;

- Quanto à glosa dos montantes de cana-de-açúcar recebidos de pessoa física, também equivocou-se o Fiscal, efetuando uma interpretação restritiva do artigo 12 da Lei 10.833/2003, bem como, como bem consignou a própria Informação Fiscal, *“como produtora de mercadoria de origem vegetal, classificada no código 1701 da NCM, tinha direito – à época dos fatos geradores – à apropriação dos créditos presumidos de COFINS, calculados sobre os valores de cana-de-açúcar adquirida de pessoa física, como lhe facultava a então vigente redação dos parágrafos 5º e 6º da Lei 10.833/2003”*;

- Quanto à glosa de valores relativos às despesas de transporte com pessoal, ao contrário do que afirma o fiscal, que se trataria de custo do produto, frisa-se que não se trata de transporte do trabalhador de sua casa até o local de trabalho, mas sim, de despesa decorrente do serviço prestado por terceiros para locomoção do rurícola dentro da lavoura de cana-de-açúcar, tratando-se, portanto, de insumo;

Por fim, quanto à glosa de despesas relacionadas a “manutenção elétrica”, “manutenção mecânica”, “construção civil”, carpitaria”, “transportes” e “laboratório”, estão as mesmas em descompasso com os mais recentes julgados, os quais reconhecem o direito creditório sob bens de mesma espécie, e que, as referidas rubricas estão presentes em diversas etapas de seu processo produtivo, essenciais para a obtenção do produto final, sendo ainda que, sem tais gastos o maquinário produtivo fica obsoleto e a produção pára, interrompendo a manufatura do produto final, requerendo ao final a concessão total do crédito pleiteado.

Tendo o processo retornado e designado novamente a esse relator, por meio de processo eletrônico, numerado até a folha 391 (trezentos e noventa e um) divididas em 02 (dois) Volumes, estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da

3ª Seção do CARF.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

Os pressupostos de admissibilidade do recurso em questão já haviam sido verificados por conta da ocasião em que julgado este processo pela conversão em diligência. Entretanto, reviso que se trata de recurso tempestivo e cuja representação está em conformidade com as exigências legais, pelo que, diante agora das considerações que anteriormente entedia necessárias ao deslinde da causa, merece o mesmo ser conhecido, passando em seguida às razões de julgamento.

Inicialmente relembro que o processo consistia em diversas discussões a serem pontuadas, verificadas se necessário, no resumo da própria Resolução por esta Turma anteriormente proferida. Todavia, a solução da maioria das questões decorreria do conceito de insumos a ser considerado no caso em tela, bem como, de quais glosas de crédito seriam ou não mantidas, afetando cálculos, por exemplo, como os de estoque de abertura e rateio proporcional.

Retornado o processo da diligência que entendeu-se necessária à verificação da participação de cada bem ou direito no processo produtivo do sujeito passivo destes autos, consigno antes de mais nada que segregarei o voto pelas temáticas aduzidas no recurso voluntário (pois que afastada anteriormente sua análise) **excetuando-se, porém, a discussão sobre aqueles créditos deferidos pela Autoridade Preparadora, pois que neste caso aplico a Informação Fiscal por seus termos.** Assim, restou controvertido nos autos:

\* decadência, na medida em que transcorreu mais de 05 (cinco) anos entre o levantamento do estoque de abertura (janeiro/2004) e da recomposição da escrita fiscal (março/2004) e a intimação da glosa dos créditos (setembro/2009);

\* conceito de insumo o que deverá ser observado, inclusive, em relação aos montantes que compuseram o seu estoque de abertura;

\* que o procedimento adotado pelo contribuinte com relação ao rateio de custos, despesas e encargos foi o correto, inexistindo elementos que justifiquem a exclusão de parcela das receitas sujeitas a incidência não-cumulativa da Cofins desse cálculo.

### I) Decadência:

Preambularmente, enfrento a questão da decadência suscitada pelo interessado, que argumentou estar o direito da Fazenda Pública de não homologar as compensações por ele levadas a efeito, fulminado pela decadência.

Segundo a ótica do contribuinte, o fato da não-homologação de suas compensações se dar em razão da inexistência do direito creditório, transfere o marco da contagem do prazo decadencial para aquele período em que se funda o mérito da questão, ou

seja, para o mês em que apurado o direito creditório, havendo, com isso, “ajustes no passado com repercussão futura”, conforme jurisprudência transcrita em suas razões recursais.

Daí, por conseguinte, estaria decaído o direito do Fisco de insurgir-se quanto ao crédito utilizado, pois que atinente ao período de Jan-Mar/2004, tendo sido a recorrente cientificada da não-homologação apenas em Set/2009, após decorridos, portanto, mais de 5 (cinco) anos em relação ao mês em que gerados e escriturados os créditos.

Ocorre, todavia, que este processo trata do exercício do comando contido no dispositivo do art. 74, da Lei 9.430/96, que regulamenta a compensação, sob condição resolutória de posterior verificação por parte da Autoridade competente.

Reza o mencionado dispositivo:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§ 1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

**§ 2º. A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.**

(...)

***§ 5º. O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.***

Neste sentido, a compensação declarada pelo contribuinte possui condição resolutória de sua ulterior homologação, referindo-se tal análise, à extinção do crédito tributário “pago”, por meio do instituto extintivo da obrigação, que é a compensação.

O dispositivo legal retro transcrito é expresso em estabelecer que o crédito tributário pago por meio de compensação é extinto, sob condição de posterior análise do Órgão Administrativo competente. Ou seja, a extinção do débito existente em nome do contribuinte (crédito da Fazenda Nacional) é que está sujeita à análise (condição resolutória) da Receita Federal do Brasil, e não, direta e objetivamente, o crédito nela utilizado. Evidentemente que para se avaliar se a “moeda de pagamento” era hábil para extinguir a obrigação, se deve analisar sua consistência, caso em que, para essa finalidade, poderá a autoridade proceder a essa análise.

Na mesma esteira, o §5º do artigo citado é objetivo ao regulamentar o prazo de 5 (cinco) anos, contados da transmissão da declaração de compensação para a sua homologação, determinando que é a homologação da compensação que possui tal prazo decadencial e não o crédito tributário utilizado na mesma.

Se assim o fosse, os contribuintes poderiam transmitir Declarações de Compensação (DCOMP'S) à Receita Federal do Brasil às vésperas do vencimento do prazo de 5 (cinco) anos do período de geração do crédito, impedindo que o Órgão Administrativo tenha tempo hábil para uma resposta, que não a homologação tácita da declaração apresentada.

Assim, no caso em concreto dessa alegação, entender de maneira diferente seria contrariar o preceito do §5º, do Art. 74, da Lei nº 9.430/96, o que é defeso a este órgão julgador, por inviável a via da arguição de inconstitucionalidade de Lei.

Diferente, no entanto, seria se estivéssemos diante de hipótese de contribuinte com saldo devedor, que recolhera apenas o valor apurado, caso em que a Administração teria que lavrar Auto de Infração por pagamento a menor, hipótese em que, aí sim, dever-se-ia contar o prazo decadencial do mês da apuração dos créditos, pois que coincidente com o de ocorrência do fato jurídico tributário (ou “fato gerador”). Portanto, as jurisprudências citadas, estão endereçadas para hipóteses de constituição de crédito tributário, e não para não homologação de compensação, pois que de tratam de situações diversas.

Assim, voto no sentido de **rejeitar a preliminar de decadência**.

## II) Glosas de Créditos sobre Aquisição de Bens ou Serviços utilizados como INSUMOS

Como se atesta da análise dos autos, uma das principais questões debatidas no processo diz respeito à interpretação e ao alcance da expressão “insumo”, contida no inciso II, do artigo 3º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, para as Contribuições ao PIS e à COFINS, respectivamente, e que muito tem rendido de debates na comunidade jurídica tributária e fiscal pátria nos últimos anos.

Neste sentido, antes de adentrar nos itens que compuseram a glosa a título de insumo, no caso em concreto, é mister deixar firmadas as premissas que presidem o entendimento deste Relator acerca da interpretação do conceito de insumo, sendo o que passo a fazer.

Inicialmente, é sabido que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 instituíram, para o PIS e a COFINS, um sistema de concessão e proibição de créditos expressamente mencionados, denominando-o de “não-cumulatividade”. Contudo, os contribuintes conheciam, até então, somente a sistemática de apuração não-cumulativa aplicável ao IPI e ao ICMS, para os quais o direito de crédito está relacionado ao *pagamento* (ou “incidência”) de tais tributos nas etapas anteriores de produção e circulação de bens, e, ainda, que estão balizados pela produção e circulação “física” de produtos ou mercadorias.

Para melhor posicionar, convém destacar o dispositivo legal das leis citadas que em ambas estão no artigo 3º artigo, e que em seus incisos II, rezam especificamente haver direito ao crédito pela entrada de “... *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...*”.

Ao assim dispor, considerando o grande número de produtos, bens e serviços utilizados pelos contribuintes na produção ou fabricação, nem tudo pôde ali ser contemplado. Ainda, as mesmas leis cometeram a grave omissão (sob o particular ponto de vista) de, ao se

referirem aos “insumos” como concessionários de crédito, não definiram ou especificaram o alcance de seu conceito.

É importante frisar que para fins tributários, o termo “insumo” nem sempre representa o mesmo universo de bens ou serviços, como se tem exemplificado na apuração do IPI e do Imposto sobre a Renda – para citar tais exemplos, por mais marcantes e frequentes. Enquanto no universo do primeiro o conceito de insumo está ligado aos bens “consumidos no processo produtivo” no do segundo, corresponde a “custos e despesas necessárias”.

Assim, ao se referirem as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 ao direito de crédito relativo a insumos, sem lhes delimitar a extensão, trouxe consigo a dúvida se nesse conceito estarão incluídas as despesas que se demonstram necessárias, mas não representam entradas de bens ou serviços utilizados diretamente na produção, fabricação ou na comercialização dos produtos. Maior ainda a dificuldade de, ao elaborar uma “lista” de bens e serviços concedentes de crédito, discernir o que representa insumo para umas atividades e não para outras.

O posicionamento da Receita Federal do Brasil, diante das dúvidas geradas, tem sido o de restringir a eficácia do sistema previsto como não-cumulativo para uma técnica de abatimento de créditos pontuais, sendo tal posicionamento externado através das Instruções

Normativas nºs 247/02 e 404/04, que reconhecem como insumos concessivos de crédito

somente aqueles bens ou serviços que são utilizados na fabricação ou produção dos bens tais como a matéria prima, produtos intermediários, as embalagens e “quaisquer outros bens que sofreram alterações, tais como desgaste, dano ou 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” (§ 4º do art. 8º da IN 404/04), ou seja, buscou aplicar ao PIS e

à COFINS o conceito de insumos utilizado para o IPI, desde o Parecer CST nº 65/79, que definiu o conceito de “produto intermediário” para fins deste tributo que grava a industrialização.

No entanto, em que pese referida regulamentação decorrer de competência outorgada pelas próprias Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, é assente que essa delegação de competência não permite às normas infralegais inovarem a ordem jurídica, mas apenas disciplinarem os procedimentos para o fiel cumprimento da lei (art. 84, IV, da CRFB-1988). Ao pretenderem definir o alcance do conceito do que seja insumo, aplicando o mesmo raciocínio vigente para a disciplina do IPI, as citadas Instruções Normativas, no entendimento particular, olvidaram dos diversos aspectos vinculados a técnica da não cumulatividade, especialmente o fato de que as contribuições ao PIS e à COFINS gravam a “totalidade das receitas”, e não apenas produção e circulação de produtos/mercadorias, fisicamente considerados. E, ao partir dessa premissa por elas pressuposta (e não pela legislação) acabaram inovando a ordem jurídica, o que lhes é vedado.

Nesta mesma linha temos o entendimento de José Antonio Minatel, ao pontuar que:

*...essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse gravam a circulação de bens (aqui tomada em seu sentido lato,) não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades.<sup>1</sup>*

Na mesma linha de entendimento leciona Marco Aurélio Greco, destacando a impossibilidade de serem utilizados os conceitos do IPI na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos:

*(...) não há um dispositivo que, categoricamente, determine que “insumo” deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto (...) o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI. (...) no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153,*

*§ 3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas*

*operações anteriores... Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*Por outro lado, nas contribuições, o § 12 do art. 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente.*

*(...) No âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante que poderá, ou não, ser considerado “insumo”... no âmbito do PIS/COFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.<sup>2</sup>*

Com efeito, entendo que a pretensão das citadas Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil está em desacordo com o comando normativo contido nos arts. 3º, das citadas Leis, pois que não se poderia vincular a não cumulatividade inerente as contribuições ao PIS e à COFINS, que gravam a receita bruta das empresas, ao pressuposto de que os dispêndios concessores de crédito fossem apenas aqueles ligados fisicamente ao processo produtivo, no sentido de entender como insumos apenas os itens que neles se desgastam.

<sup>1</sup> MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo, MP, 2005, p. 180.

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS e COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul/ago. 2008.

É isto porque, fundamentalmente inexistente previsão legal para tanto, sendo que a interpretação que se deve aplicar, em consonância com o comando do art. 109 do CTN, deve guardar relação de proporcionalidade com o fato jurídico gravado pelo tributo, no caso, a receita bruta, e não a produção ou circulação, fisicamente falando, de produtos ou mercadorias, estes sim, vinculados ao IPI e ICMS.

É nesse sentido o entendimento contido no v. Acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, nos autos da Apelação Cível Nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, em 14.07.2011, cuja Ementa, da lavra do Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, contém a afirmação que segue:

*Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. - (Grifou-se)*

Igualmente pertinentes são as ponderações feitas por Leandro Paulsen<sup>3</sup>, as quais, dada sua total aplicabilidade ao caso, transcreve-se:

*Preliminarmente à análise da dita não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS, importa ter em consideração alguns aspectos:*

- a) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, e a EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer critérios a serem observados;*
- b) a receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica;*
- c) a não-cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias.*

*Neste sentido, são as lições de Marco Aurélio Greco, que chama atenção para a necessidade de ser interpretar os dispositivos da legislação específica tendo como referência, sempre e*

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p 184-185.

*necessariamente, a base econômica que é objeto de tributação - a receita -, a racionalidade da sua incidência e a necessária coerência interna do seu regime jurídico:*

*(...) como não há - subjacente à noção de receita - um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade "receita" como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.*

*(...) enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI. (Grifou-se)*

Portanto, de início afasta-se a interpretação que está contida nas citadas Instruções Normativas, passando a perquirir as premissas que sustentam a técnica da não cumulatividade aplicável às contribuições ao PIS e à COFINS.

Neste sentido, é preciso lembrar que ao tempo em que foram editadas as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, inexistia qualquer dispositivo constitucional dispendo sobre a não cumulatividade dessas contribuições. Somente a Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu o § 12, do art. 195 veio tratar do assunto. Contudo, não cuidou de estabelecer o modo e a forma dessa não-cumulatividade que deveria ser obedecida pelo PIS e pela COFINS. E após o advento da Emenda, nenhuma regulamentação àquela norma nova surgiu. Dessa forma, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve obedecer ao regramento estabelecido pelas normas infralegais, ao mesmo tempo em que estas mesmas leis não se prestam com reguladoras dos dispositivos constitucionais acrescentados pela EC 42/03.

As leis em comento e mesmo a Emenda Constitucional (EC) nº 42/03, ao determinarem a aplicação do regime não-cumulativo às contribuições de PIS e COFINS, não foram capazes de criar um novo sistema de não-cumulatividade, razão pela qual se deveria, ao meu sentir, admitir créditos relativos a todas as operações anteriores e não apenas as relacionadas com determinados produtos, sob pena de se estar inaugurando outro instituto jurídico apartado da conhecida "não-cumulatividade", desde que tais itens concorressem positivamente para a geração da receita bruta sobre a qual incidirá a tributação das contribuições, para que se tenha, portanto, o sentido da não-cumulatividade.

No entanto, apesar de ter havido diversas decisões que alargaram o conceito de insumo, mesmo neste tribunal (por exemplo: Processo nº 11065.101271/2006-47, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres; Processo nº 13974.000199/2003-61, Cons. Júlio César Alves Ramos; Processo nº 11020.001952/2006-22, Rel. Cons. Gilberto de Castro Moreira Junior, entre outros), e ainda, que questão absolutamente encontra-se em aberto, a verdade é que a única certeza que se tem é que o conceito de insumo não é nem aquele "importado" e restrito do IPI, e nem tão amplo como aquele previsto para custo e despesa necessária prevista para o Imposto sobre a Renda.

Embora com a ressalva de meu entendimento pessoal, decorrente de toda a gama de fundamentos jurídicos até aqui expostos, a verdade é que tem prevalecido o entendimento de que o direito ao crédito emerge da análise de cada caso em concreto, buscando a relação de pertinência do processo produtivo do sujeito passivo com o emprego do respectivo insumo naquele respectivo processo, para então, se perquirir de sua efetiva participação, decidindo-se pela concessão ou não do direito de crédito no caso concreto.

Não há, portanto, um critério objetivo definido, mas há um critério que é a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem pelo contribuinte, sendo essa a premissa que, por hora, se aplicará neste voto, com as observações que, ponto a ponto e quando necessário, se fará observar.

Assim sendo, partindo destes entendimentos e das premissas colocadas, revela-se que a decisão inicialmente recorrida glosou créditos mediante o emprego da interpretação contida nas Instruções Normativas n.ºs. 247/02 e 404/04, que trazem para as contribuições ao PIS e COFINS o conceito de insumo (ou de “produto intermediário”) empregado para o IPI desde o Parecer CST n.º 65/79, porém que, com a designação da diligência, seguindo o novel entendimento que exsurge dos últimos julgados deste Conselho, a Autoridade Preparadora já opinou por consignar integrante do processo produtivo do sujeito passivo outras tantas rubricas anteriormente glosadas, as quais, me permito aqui aplicar em sua integralidade aquelas considerações, deferindo o direito creditório pelos termos lá expressos.

Em seguida, passo à análise apenas das rubricas que restaram discutidas, cuja Informação Fiscal mencionou não corresponderem nem ao novo conceito de insumos considerado, rebatidas, entretanto, pelo contribuinte em sua manifestação. São elas:

### III) GLOSAS DE CRÉDITOS AFASTADOS PELA INFORMAÇÃO FISCAL:

Por concordar plenamente com os fundamentos e com as conclusões empregadas pela autoridade preparadora responsável pela elaboração da diligência solicitada por esta Turma, adoto as considerações efetivadas pela Administração, nos seguintes termos:

II.a) Produção de açúcar (relacionado apenas a conta “outros custos diretos”): despesas incorridas a título de **assistência técnica, bens de valores irrelevantes, combustíveis, conservação e reparação de bens, material de expediente, despesas diversas e materiais de limpeza e higiene.**

Assim concluiu a Autoridade:

*“Verificadas as informações prestadas pelo contribuinte nesta fase da diligência, e, tendo em vista os entendimentos mais recentes presentes em Solução de Consulta e mesmo em julgados do CARF, com ampliação do conceito de insumos, no caso da apropriação de créditos da COFINS, podemos dizer que referidos custos se caracterizam como utilizados no sistema produtivo da empresa, devendo os valores correspondentes ser computados no cálculo do estoque de abertura da COFINS.”  
(fls. 330 = ne).*

II.b) Produção Comum (relacionados às contas “outros custos rateados e reparação de entressafra”): despesas “outros custos rateados” as seguintes rubricas – **assistência técnica, conservação e reparação de bens, despesas diversas, energia elétrica, lubrificantes, materiais de consumo, materiais de limpeza e higiene, serviços prestados por terceiros pessoa jurídica, transporte de pessoal**. No centro “reparação de entressafra” analisou as mesmas rubricas.

Nesta parte, assim concluiu a Autoridade:

44. *Após o detalhamento da empresa efetuado neste procedimento fiscal, mesmo considerando a ampliação do conceito de insumos, entendemos que a contribuinte não poderia incluir no estoque de abertura as despesas com depreciações pelos motivos expostos nos itens 27 e 33 desta Informação Fiscal.*

45. *As despesas com transporte de pessoal também devem ser excluídas do cálculo do estoque de abertura para fins de apropriação de créditos da COFINS pelos motivos expostos abaixo.*

46. *A legislação da contribuição não-cumulativa da COFINS prevê no inciso IX do artigo 3º da Lei nº. 10.833/2003 que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação ao frete, apenas e tão somente, na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor. Assim sendo, em princípio, somente são admissíveis descontos de crédito sobre as despesas com frete nas operações de venda, desde que a contribuinte tenha suportado o ônus pelo pagamento da referida despesa. Além disto, são, também, passíveis de desconto de créditos os fretes utilizados no transporte de insumos, tendo em vista o disposto no artigo 289, parágrafo 1º do Decreto nº. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), segundo o qual o frete, quando pago pelo adquirente (contribuinte) no transporte da matéria-prima, integra o custo de aquisição destes bens. Ou seja, o valor do frete acompanha o custo do item a que está vinculado.*

47. *Como estamos tratando neste caso de transporte de pessoas, o custo do frete compõe o custo da mão-de-obra paga a pessoas físicas, despesa esta não suscetível de apropriação de créditos da COFINS, visto que não se trata de aquisição de bens/serviços de pessoas jurídica, conforme previsto no artigo 12 da Lei nº 10.833/2003.*

48. *Com relação aos demais itens, com a ampliação do conceito de insumos, concluímos que estão caracterizados como utilizados no sistema produtivo da contribuinte e os valores correspondentes devem ser computados no cálculo do estoque de abertura da COFINS.*

Constata-se, portanto, que a autoridade preparadora opina pelo afastamento da glosa de todos os itens analisados, com exceção aos itens de **depreciação** e de **transporte de pessoal e de matéria-prima (cana-de-açúcar)**.

Coaduno com o afastamento de glosa de créditos sugerido pela Autoridade, pelo que voto neste sentido, e, quanto aos itens que não foram deferidos, analisarei em tópico oportuno.

#### **IV) GLOSAS MANTIDAS PELA INFORMAÇÃO FISCAL:**

Após apreciadas as conclusões da diligência e especialmente o processo empresarial da Recorrente, cumpre ainda analisar as rubricas de custos e despesas cuja glosa de créditos foi mantida pela Autoridade preparadora, seus motivos e fundamentos, para com isso, posicionar sobre cada uma delas.

##### **IV.a) Depreciação:**

Verifica-se que a Autoridade Fiscal fundamenta o indeferimento do direito ao desconto de créditos, baseado nos seguintes motivos:

*27. Excluimos os valores das depreciações do “Estoque de Abertura”, pois se tratam de despesas cujos créditos estão previstos no inciso VI do referido artigo 3º, não compreendidas no conceito de insumo previsto no inciso II do referido artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.*

Com a devida vênia da ilustre autoridade preparadora, a concordância com a mesma é apenas parcial, pois que limita-se a composição da depreciação no estoque de abertura, já que com relação à tomada de créditos correntes, nos meses normais da apuração da empresa, trata-se de um direito de desconto de créditos sobre os encargos de depreciação que efetivamente existe, pois que assim lhe garante o inciso VI, do art. 3º, em questão.

Assim sendo, considerando o mês de apuração em questão (Abril/2004), os créditos sobre os encargos de depreciação incorridos no mês, concedem o direito ao crédito, enquanto que no que tange ao valor de 1/12 referente ao crédito presumido do estoque de abertura, os encargos de depreciação não devem compor a base de cálculo (estoque de 31.01.2004) do referido crédito.

Portanto, mantenho a glosa apenas sobre o cômputo de créditos sobre os encargos de depreciação no cálculo do crédito presumido do estoque de abertura.

##### **IV.b) Montantes de crédito relativo à cana-de-açúcar adquirida de pessoa física:**

Neste tópico, verifica-se que a autoridade preparadora houve por bem em indeferir o direito ao desconto de créditos ao fundamento de que:

*29. De acordo com a legislação de regência da COFINS, vigente à época dos fatos geradores desta ação fiscal, os bens e direitos adquiridos de pessoa física não estavam compreendidos dentre aqueles sujeitos aos descontos de créditos da COFINS em virtude do disposto no artigo 3º, parágrafo 3º, inciso I da Lei nº 10.833/2003, segundo o qual “o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País”. (grifamos)*

*30. Os parágrafos 5º e 6º do referido artigo 3º, abaixo transcritos, instituíram o denominado crédito presumido da*

*COFINS, o que possibilitou a tomada de créditos, no caso da contribuinte, dos valores da cana de açúcar adquirida de pessoa física, classificada nos códigos 1701 da NCM.*

*“§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.*

*§ 6º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º:*

*I – seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do art. 2º;*

*II – o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda.”*

*31. Conforme informado nos itens 19 a 22 desta Informação Fiscal, o artigo 12 da Lei nº 10.833/20 delimitou os créditos sobre o estoque de abertura, incluindo em seu conceito apenas os bens de que tratam os incisos I e II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (mercadorias e insumos), desde que adquiridos de pessoa jurídica. A cana adquirida de pessoa física não se enquadra neste conceito em função de sua origem (adquirida de pessoa física) e, também, pelo fato de estar estabelecida em mandamentos legais diversos dos incisos I e II do artigo 3º, qual seja os parágrafos 5º e 6º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.*

Com a devida vênia da ilustre autoridade preparadora, também aqui não é possível concordar inteiramente com sua glosa, pois que as aquisições de cana de açúcar, na proporção destinada a produção de açúcar (alimentação humana), pois que tal direito ao desconto de créditos sobre as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas concede o direito ao crédito, pois que assim lhe garantem os §§ 5º e 6º. do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, em questão.

Já com relação a inclusão das compras de cana-de-açúcar de pessoas físicas, no cálculo do crédito presumido do estoque de abertura, vejamos o teor do art. 12, da Lei nº 10.833/03:

*Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º., terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura **dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo**, adquiridos de*

*pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.*

Constata-se que, tendo as aquisições de bens sido realizadas antes do início da vigência do regime não-cumulativo, sobre tais compras feitas junto a pessoas físicas, o direito ao crédito presumido será aquele regulado pelo art. 1º, da Lei nº 9.363/96, ou seja, concederá o direito ao “crédito presumido de IPI como ressarcimento de Pis e de Cofins”, em sendo atendidos aqueles designios legais.

Com efeito, conceder o direito ao cômputo do crédito presumido dos §§ 5º e 6º. do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, para as compras junto à pessoas físicas feitas anteriormente à vigência do regime não cumulativo, consiste em duplo creditamento, o que contrariaria a Lei em questão.

Assim, mantem-se a glosa dos créditos presumidos calculados sobre as compras de pessoas físicas unicamente quanto ao seu cômputo no estoque de abertura, afastando aquelas glosas dos créditos do mês corrente em questão (abril/2004).

#### **IV.c) Glosa de valores relativos as despesas de transporte de cana-de-açúcar e de pessoal:**

Neste sentido, a autoridade preparadora entendeu que não haveria direito ao desconto de créditos sobre os dispêndios com transporte de pessoas, nos seguintes termos:

*45. As despesas com transporte de pessoal também devem ser excluídas do cálculo do estoque de abertura para fins de apropriação de créditos da COFINS pelos motivos expostos abaixo.*

*46. A legislação da contribuição não-cumulativa da COFINS prevê no inciso IX do artigo 3º da Lei nº. 10.833/2003 que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação ao frete, apenas e tão somente, na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor. Assim sendo, em princípio, somente são admissíveis descontos de crédito sobre as despesas com frete nas operações de venda, desde que a contribuinte tenha suportado o ônus pelo pagamento da referida despesa. Além disto, são, também, passíveis de desconto de créditos os fretes utilizados no transporte de insumos, tendo em vista o disposto no artigo 289, parágrafo 1º do Decreto nº. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), segundo o qual o frete, quando pago pelo adquirente (contribuinte) no transporte da matéria-prima, integra o custo de aquisição destes bens. Ou seja, o valor do frete acompanha o custo do item a que está vinculado.*

*47. Como estamos tratando neste caso de transporte de pessoas, o custo do frete compõe o custo da mão-de-obra paga a pessoas físicas, despesa esta não suscetível de apropriação de créditos da COFINS, visto que não se trata de aquisição de bens/serviços de pessoas jurídica, conforme previsto no artigo 12 da Lei nº 10.833/2003.*

61. Com relação ao setor de “TRANSPORTES”, a empresa informou que no período de formação do estoque de abertura (Abril a Novembro de 2003) não produziu nem vendeu cana-de-açúcar (fls. 294). Desta forma, todos os custos inseridos neste centro de custos referem-se a bens e serviços utilizados nos veículos da empresa que foram utilizados no transporte de cana-de-açúcar adquirida de terceiros e no transporte de pessoal.

62. Verificamos que no período de formação do estoque a contribuinte não manteve controle de estoques integrado à sua contabilidade, o que significa dizer que todo rateio de custos deve seguir o disposto nos parágrafos 7º e 8º, inciso II do artigo 3º da Lei nº. 10.833/2003, ou seja, a empresa somente poderia tomar créditos sobre os custos, encargos e despesas vinculados às suas receitas não cumulativas (açúcar e outros).

63. Entendemos que os encargos do setor “Transportes” vinculados à cana-de-açúcar adquirida de terceiros, que não foi produzida nem vendida pela empresa no período, não tem vinculação com os produtos efetivamente industrializados pela empresa no período (açúcar, álcool, etc.), o que inviabiliza os créditos pretendidos pela contribuinte. Mesmo que se admita a possibilidade de tomada de créditos relativos aos transportes há que se excluir os valores relacionados aos itens não passíveis de crédito (“Depreciação” (ver item 31), “Licenciamento de Veículos”, “Materiais de Consumo” (bateria para lanterna), “Materiais de Limpeza e Higiene”, “Materiais de Equipamentos e Segurança”, “Material de Expediente”, “Prêmios de Seguro”, etc.). Por outro lado, se prevalecer o entendimento de que os custos/despesas relativos ao “transporte” fazem parte do custo da cana-de-açúcar com direito ao crédito, entendemos que o valor dos créditos se limita à cana-de-açúcar recebida.

Como se vê, entendeu que os serviços de transporte comporiam o custo dos salários e mão-de-obra, como se fossem pagos às pessoas físicas dos trabalhadores, o que, *data venia*, não é aceitável. Do mesmo modo, entendeu que o transporte de cana-de-açúcar nas aquisições feitas pela empresa, apenas geraria o direito ao crédito se não fosse na “entressafra”, pois que teria que estar vinculada a efetiva comercialização do produto final (vendas) por esta efetivada.

Porém, tenho que tanto o transporte de pessoal, que é direcionado a preparação da terra, manutenção da lavoura, encerrando etapas que vão desde o plantio, manutenção, até sua colheita, reiniciando após, novo ciclo produtivo, quanto o transporte do próprio insumo adquirido, são etapas do processo produtivo da empresa. Ou seja, os trabalhadores são necessários para a produção da matéria-prima principal da Recorrente, e os custos com o transporte de pessoal até a lavoura são incorridos mesmo nos períodos de entressafra, pois que os vegetais precisam ser trabalhados até que cheguem ao ponto de colheita, o que, sem dúvida alguma, faz parte do processo produtivo da empresa. Do mesmo modo, quando se adquire matéria-prima, com o custo do transporte suportado pelo comprador, tais dispêndios compõem o custo das matérias-primas adquiridas.

Desta forma, no tocante aos dispêndios com transportes (de matéria-prima ou insumos em geral, ou de passageiros) desde o fornecedor e ou entre os diversos

estabelecimentos produtivos de uma mesma empresa, apesar de tratar-se de questão que já gerou muitas discussões, na realidade é simples resolução, pois que se solucionada pela simples aplicação da ciência contábil.

Tenho que os serviços de transporte na movimentação das pessoas, das matérias primas, dos produtos intermediários e mesmo dos produtos em elaboração, entre as unidades produtivas, compõem ainda o custo dos produtos vendidos ou CPV, pois que até o momento em que são colocados no ponto de venda, disponíveis para serem adquiridos pelos seus compradores, não se pode tratar tais dispêndios como “despesas comerciais”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques, dispondo, em seus itens 9 e 10, que:

#### **Mensuração de estoques**

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

#### **Custos dos estoques**

10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como **outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.** (grifou-se)

Com efeito, o custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam, sem sobra de dúvidas, os custos dos serviços de transportes desde o fornecedor (quando suportado pelo comprador) e também do pessoal empregado na preparação e na produção da matéria-prima, compreendidos que estão no curso do processo produtivo.

Neste mesmo sentido, cumpre citar os seguintes precedentes desta Corte:

**FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.**

*Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados a venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem. (CARF – Acórdão 3301-00.423 - 3ª Seção – 3ª Câmara – 1ª Turma – DOU 18.01.2011)*

**COFINS EXPORTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 10.833/2003, ART. 3º, INCS. II E IX.**

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportado pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no

inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.” (CARF – Acórdão 3401-02.075 - 3ª Seção – 4ª Câmara – 1ª Turma – DOU 28.11.2012)

Tenho, conseqüentemente, que os dispêndios com serviços de transporte de pessoal entre as unidades fabris da empresa, compõe os custos da fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizados no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC nº 16 (aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009), de modo a gerar o direito ao desconto de créditos por atenderem ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não podendo referido conceito ser alterado pelas normas de natureza tributária, na forma do art. 109, do CTN, de aplicação obrigatória às empresas por força do art. 177, da Lei das Sociedades Anônimas.

Assim sendo, deve ser afastada a glosa quanto aos dispêndios com transporte de pessoal empregado na produção, e também para o transporte de matéria-prima desde o fornecedor até a Recorrente, quando o frete for por esta suportado, seja para cômputo dos custos de estoque sobre o qual é calculado o crédito presumido do estoque de abertura, seja para as apurações correntes do mês em análise.

#### **IV.d) Glosa de despesas relacionadas a “manutenção elétrica”, “manutenção mecânica”, “construção civil”, “carpintaria” e “laboratório”**

Insurge-se ainda a Recorrente quanto a glosa de despesas incorridas na “manutenção elétrica”, “manutenção mecânica”, “construção civil”, “carpintaria”, “transportes” e “laboratório”.

No tocante aos dispêndios com “laboratório”, não ficou comprovada a destinação dos dispêndios com o processo produtivo e nem com o incremento de valor a algum imobilizado da empresa, pelo que mantém-se a glosa.

Já que que diz respeito aos demais itens (**manutenção elétrica”, “manutenção mecânica”, “construção civil”, “carpintaria”**), tenho que os mesmos importam em agregar aos bens sobre os quais são empregados tais dispêndios, tempo de vida útil, e, conforme o caso, deverão ser levados ao ativo imobilizado, passando a sofrer depreciação, cujos encargos pertinentes, se atinentes ao processo produtivo da empresa, garantem o direito ao desconto de crédito, mas através da depreciação.

No caso em concreto tenho que o tratamento a ser dado os referidos dispêndios deve seguir ao regramento ditado pelo art. 15, do Decreto-Lei nº 1.598/77, pelo art. 30, da Lei nº 9.249/95, a saber:

*Decreto-Lei nº 1.598/77*

*Despesas Operacionais*

*Art. 15 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$3.000,00 ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.*

*Lei nº 9.249/95*

*Art. 30. Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidade de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.*

Conforme determinado pelo art. 301, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), temos o seguinte:

*Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).*

Assim sendo, tem-se como acertado o posicionamento da Recorrente em lançar como despesa operacional o valor relativo às aquisições de tais serviços empregados em seus ativos permanentes, quando o tempo de vida útil deles decorrentes for inferior a 01 ano, ou que o seu valor unitário seja inferior a R\$326,61.

Considerando que não há prova atestando o tempo de vida útil das referidas partes e peças, ou mesmo o seu uso intensivo ou a existência de ato normativo específico excepcionando o tratamento como “despesa operacional” para tais itens (como ocorre, p.ex., como lâminas e facas na indústria calçadista), aqueles dispêndios que foram adquiridos pela Recorrente por preço superior a R\$326,61, deverão ser levados ao imobilizado, em subconta relativa ao bem a que estiverem vinculadas, para que sejam depreciados, e, conseqüentemente, as taxas de depreciações pertinentes devem ser revertidas em créditos no trimestre em questão, já que nestes autos será recomposto o cálculo dos créditos ressarcidos. Já quanto aos gastos em valores inferiores a R\$326,61, é admissível que sejam lançados diretamente em despesas, e, conseqüentemente, podem ser objeto de desconto de créditos no próprio mês em referência.

Considerando que estamos diante, tanto de inserção destes dispêndios no cálculo do crédito presumido sobre o estoque de abertura, quanto sobre o crédito do mês corrente, entendo que não seja o caso de tomada de crédito sobre despesas operacionais quanto ao crédito presumido, pois que estas já concederam o direito de dedutibilidade anteriormente a formação dos estoques, não onerando o estoque anteriormente a vigência do regime não cumulativo de apuração da COFINS. O direito deve ser concedido apenas quanto aos créditos do mês corrente.

Desta forma, merece parcial provimento o recurso, para reconhecer o direito ao cômputo de créditos correntes do mês em análise, apenas sobre os serviços tidos como despesa operacional quando o preço de aquisição for inferior a R\$326,61, e quando em valor superior, deve ser mantida a glosa, pois que já reconheceu o crédito mediante cálculo através dos pertinentes encargos de depreciação.



Não se denota nenhuma espécie derivada do conceito de receita bruta total, na qual se pudesse entender que dali caberia a interpretação de receitas apenas relacionadas a uma determinada atividade da empresa, ou adstrita aos custos, despesas ou encargos que geram os créditos.

Deve ficar registrado, portanto, que no tocante às receitas provenientes de vendas de produtos ao exterior, que ocasionem receitas rotuladas como “receitas financeiras”, como quer a Administração”, ou como “complemento de preço”, como sustenta a recorrente, na realidade deverá compor a receita bruta (numerador), quando decorrer de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, e em qualquer hipótese (vendas de produtos sujeitos ou não à não cumulatividade), deverá compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador).

Assim, tenho que a forma como procedida ao rateio pelo contribuinte recorrente obedece a legislação, pelo que, no contexto do acima exposto, dou provimento ao recurso voluntário neste particular.

Na esteira das considerações acima, **voto por dar parcial provimento** ao recurso voluntário do contribuinte.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Jr. – Relator.