



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

**Processo nº** 10840.003064/2004-66  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-000.557 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 24 de julho de 2013  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** USINA BELA VISTA S/A  
**Recorrida** DRJ RIBEIRÃO PRETO (SP)

RESOLVEM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da Terceira Seção de julgamento, por unanimidade de votos em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente Substituto.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Winderley Moraes Pereira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca e Leonardo Mussi da Silva.

## RELATÓRIO

Para elucidar os fatos ocorridos nos autos transcrevo o relatório do Acórdão refutado, *in verbis*:

*No presente processo foi proferido Acórdão nº 14-32.226, de 24 de janeiro de 2011, tornado nulo pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - através de decisão proferida no Acórdão 3402-001708, de 22 de março de 2002, acolhendo preliminar de cerceamento de defesa solicitada pelo interessado em seu recurso voluntário, dispondo em sua parte final:*

*“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 à cana-de-açúcar recebida de pessoa física, à energia elétrica, à despesas com mão- de- obra e encargos, à assistência técnica, ao material de expediente, ao licenciamento de veículos, aos materiais de consumo, aos materiais de limpeza e higiene, aos materiais e equipamentos de segurança, ao material de expediente, ao prêmio de seguro, às despesas de conservação e reparação de veículos, ao transporte de pessoal, à manutenção elétrica, à manutenção mecânica, à construção civil, à carpintaria, ao laboratórios, à automação industrial e à manutenção de entressafra.”*

*Passemos à análise do processo.*

*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 março/2004, no valor de R\$ 138.288,23, fls.2/4.*

*Efetuada a verificação fiscal junto ao interessado, foi lavrado o termo de Informação Fiscal, fls. 72/76, onde se relata as divergências encontradas na apuração efetuada, quais sejam:*

*a) Apuração incorreta dos créditos das contribuições para a Cofins, em virtude de a 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.*

*Destaca que no cálculo do rateio não devem ser incluídas as demais receitas que não tenham vínculo com os custos, despesas e encargos, a deduzir.*

*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.*

*Ressalta que como a contribuinte é produtora e vendedor de açúcar, bagaço de cana, óleo fusel, melaço, etc, nenhum dos insumos relacionados com o “custo agrícola” poderá ser considerado, de acordo com a citada legislação, como utilizados diretamente na fabricação destes produtos.*

*c) Cálculo do crédito correspondente ao estoque de abertura. Cômputo indevido, no valor do estoque de abertura previsto no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, de valores relativos a itens não previstos na legislação, conforme relação discriminada no Termo de Informação Fiscal, a saber:*

*“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, 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.*

*Tais glosas resultaram na redução do crédito para desconto da COFINS em 12 parcelas de R\$ 44.212,24 para R\$ 19.142,86.*

*Foram considerados no cálculo do estoque de abertura somente os itens passíveis de crédito, tais como a aquisição de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas, materiais secundários (produtos químicos), materiais de embalagem e combustíveis, conforme planilha anexada às fls. 72.*

*d) Divergência entre os valores incluídos no cálculo efetuados pela empresa, constantes no DACON e da planilha apresentada pela empresa e dos montantes apurados pelo Fisco mediante análise dos documentos e livros apresentados pela empresa.*

*Glosou o valor de R\$ 61.500,00 correspondentes a supostos fretes efetuados pelas empresas que relaciona, por falta de comprovação documental.*

*e) 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 planilhas de fls. 69, onde foi apurado o direito ao valor de R\$ 70.790,88.*

*Através do Despacho Decisório de fls. 77/78, 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 referido crédito.*

*Cientificado, o interessado, através da manifestação de inconformidade, fls.89/136, 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:*

#### *DECADÊNCIA*

*A "... ocorrência da decadência do prazo para o Fisco efetuar a glosa do saldo utilizado como crédito", uma vez que foi cientificado do Despacho Decisório em prazo maior cinco anos contados da data em que o crédito do contribuinte foi constituído.*

*Concluiu que o indeferimento das compensações se deu com base única e exclusivamente na existência ou não do direito creditório do interessado e entende que a formação dos créditos no período de apuração equivale ao lançamento por homologação previsto no § 4º do artigo 150 do CTN e, assim, decorrido o prazo de cinco anos previsto nesse dispositivo legal, decai o direito do Fisco de efetuar glosas no valor apurado pelo contribuinte.*

#### *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 conseqüência, 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 (sic) 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.*

*Cita a Solução de Consulta nº 540, de 03 de dezembro de 2007, como fundamento de sua pretensão de incluir no cálculo do rateio outras receitas além das apuradas pela fiscalização.*

#### **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.*

#### **CRÉDITO PRESUMIDO - ESTOQUE DE ABERTURA**

*Alega que os custos utilizados para a composição do crédito decorrente do estoque de abertura se relacionam a insumos ou materiais intermediários para a produção, e que a própria Receita Federal entende que o valor que deve ser levado em consideração é aquele constante dos registros contábeis, sem adições ou exclusões, à vista do disposto no art. 48, §§ 7º e 8º, da IN SRF nº 594, de 2005.*

*Questiona as glosas efetuadas, uma vez que a legislação não diferenciou, para fins do cálculo do estoque de abertura, o tipo de custo incorrido pela pessoa jurídica, determinando a utilização da fórmula que considera “o valor do estoque constante nos registros contábeis, sem adições ou exclusões”.*

*A seguir, destaca alguns itens em que considera que o direito ao crédito é mais evidente, a saber:*

*(i) Transporte de pessoal, - Alega que as despesas em relação a esse item são essenciais para a atividade do interessado – a fabricação de açúcar álcool e outros produtos derivados – sendo imprescindível a observância de todas as etapas da atividade, abrangendo o plantio, carregamento, transporte, pesagem e amostragem, produção de açúcar e álcool, distribuição e venda desses produtos.*

*Assim, não concorda com o entendimento do fisco no sentido de que não há amparo legal para considerar o combustível utilizado no transporte de apoio do plantio de cana-de-açúcar como insumo na produção dos produtos destinados à venda.*

*Que o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 dá direito a considerar crédito todos os dispêndios (custos e despesas) da pessoa jurídica com vistas à*

*geração de sua receita tributável e que o transporte dos materiais, trabalhadores, mudas e da cana colhida são atividades necessárias para a chegada da cana-de-açúcar à indústria, onde será processada.*

*(ii) Despesas de depreciação - Alega que a Lei nº 10.865, de 2004, ofendeu o primado da não cumulatividade, o princípio da irretroatividade da norma tributária, da isonomia e livre concorrência, estes ao distinguir os contribuintes que adquiriram bens incorporados ao Ativo imobilizado antes de 01/05/2004, que não tem direito ao crédito referente a depreciação de amortização dos bens e os que adquiriram depois desta data, que tem direito a tal crédito.*

*Critica a escolha da data – 01/05/2004 – para a entrada em vigor do direito ao crédito, pois não há qualquer correlação com as datas das leis que criaram a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, nem outro qualquer critério lógico.*

*(iii) Despesas referentes à assistência técnica, material de expediente, materiais de consumo, materiais e equipamentos de segurança, manutenção elétrica, manutenção mecânica, automação industrial e manutenção de entressafra, - Alega que a Receita Federal, através da IN SRF nº 404, de 2004, restringiu o direito ao aproveitamento de crédito e limitou o conceito de insumo passível de gerar direito à crédito, fato repetido através de inúmeras Soluções de Consulta.*

*Que tais restrições não estão de acordo com o primado constitucional da não cumulatividade do PIS e da Cofins e nem mesmo com o disposto na Lei nº 10.833, de 2003 e, assim, representam clara transgressão à sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins de forma plena, pois impedem o aproveitamento de créditos referentes às atividades essenciais do interessado para obter/manter o produto acabado em condições de pronta vendagem.*

#### *VARIAÇÃO CAMBIAL – RECEITAS DECORRENTES DE COMPLEMENTO DE EXPORTAÇÃO.*

*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*

A 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 14-39318, de 23 de novembro de 2012, cuja ementa abaixo reproduzo:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 31/03/2004*

*COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO.*

*No caso de compensação, o prazo para a homologação é de cinco anos contados da entrega da declaração. Não é aplicável o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, pela inexistência de pagamento extinguindo o crédito tributário. Cientificado o interessado da não homologação da compensação dentro do prazo de cinco anos previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, legítima e legal a cobrança de eventuais saldos de créditos tributários.*

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

*Data do fato gerador: 31/03/2004*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROPORCIONALIDADE.*

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

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

*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, bem como as despesas efetuadas em etapas anteriores e posteriores à produção ou fabricação dos bens destinados à venda 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.*

*DEDUÇÃO. INSUMOS - CRÉDITO DO ESTOQUE DE ABERTURA.*

*Entende-se como insumos, para efeito de dedução do valor apurado da contribuição, relativamente ao estoque de abertura, 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.*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Data do fato gerador: 31/03/2004*

*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*

O sujeito passivo teve ciência desta nova decisão e apresentou novo recurso voluntário, onde alega, em breve síntese que:

- a) Ocorreu a decadência, na medida em que transcorreu mais de 05 (cinco) anos entre o levantamento do estoque de abertura e da recomposição da escrita fiscal e a intimação da glosa dos créditos;
- b) Deve ser afastada a equivocada noção restrita do conceito de insumos admitida no acórdão recorrido, o que deverá ser observado, inclusive, em relação aos montantes que compuseram o seu estoque de abertura; relata, ainda neste tocante, alguns insumos em que o direito creditório seria ainda mais evidente, tais como o transporte de pessoal, as despesas de depreciação, a assistência técnica, manutenção elétrica, etc;
- c) 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; e
- d) O açúcar é pago em data posterior à sua entrega, de forma que o manifestante não tem como emitir nota fiscal de venda com destino a 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. Entende, portanto, que tais valores correspondem a complemento de preço das mercadorias vendidas, não se tratando de receitas financeiras propriamente ditas. Com efeito, tais complementos de preço referem-se à variação cambial do preço do produto exportado e, assim, devem integrar as receitas de exportação para fins de cálculo do percentual do crédito presumido.

Termina sua petição recursal pleiteando o reconhecimento integral do direito creditório e a homologação das compensações declaradas, com o conseqüente cancelamento dos valores exigidos por meio de intimação.

È o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

A Autoridade Fiscal e a Delegacia de Julgamento partem da premissa de que para serem considerados insumos os itens devem ser aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem. Conceito parecido com o utilizado pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979. Com base nesta premissa glosou insumos que entendia não se subsumirem a regra acima descrita.

Neste contexto foram glosados diversos itens a seguir elencados:

- 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;

Como é de conhecimentos de todos deste Colegiado, o conceito de insumo que admito e que entendo utilizado pelo Legislador na apuração de créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Por isso, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Assim, retornando aos autos, tenho que este processo não se encontra em condições de receber um justo julgamento, de forma que deve o mesmo retornar à autoridade preparadora para que seja esclarecida a participação de cada item (“bem ou direito”) acima relacionado 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.

Ao efetuar estas constatações, peço que a autoridade preparadora elabore um parecer conclusivo que possibilite a identificar cada custo/despesa elencados, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado, quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.

Da conclusão da diligência deve ser dada ciência à contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito.

Após todos os procedimentos, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24/07/2013

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO