



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

Processo nº 10850.003885/2004-83
Recurso nº 910.437 Voluntário
Acórdão nº **3801-001.351 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA/COMPENSAÇÃO
Recorrente USINA BELA VISTA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/08/2004

NORMAS PROCESSUAIS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA A FAZENDA PÚBLICA SE MANIFESTAR.

Consoante disposto no § 5º, art. 74, da Lei nº 9.730/96 (redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003), o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

CUSTOS. DESPESAS. ENCARGOS. PROPORCIONALIDADE. PESSOA JURÍDICA SUJEITA A INCIDÊNCIA NAO-CUMULATIVA APENAS SOBRE PARTE DE SUAS RECEITAS.

O valor a ser considerado como crédito na apuração da Cofins não-cumulativa, nos casos em que a pessoa jurídica se sujeita à incidência não-cumulativa em relação apenas à parte de suas receitas e que não possua um sistema de custos integrado, será calculado aplicando-se o percentual obtido da relação entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total sobre o montante dos custos, despesas e encargos comuns, desde que compreendidos no disposto dos incisos I e II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

COFINS NAO-CUMULATIVA. INSUMOS. DIREITO A CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Para que o insumo utilizado possa ser aproveitado como crédito na apuração da Cofins não-cumulativa, deve o mesmo fazer parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, ficando demonstrado o desgaste físico e/ou químico ou, ainda, que seja indispensável à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.

O crédito presumido calculado em conformidade com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, autoriza tão somente a “**deduzir**” da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o **crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física

COFINS NAO-CUMULATIVA. CRÉDITO DO ESTOQUE DE ABERTURA.

A empresa tem direito a desconto de crédito de COFINS correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que adquiridos de pessoa jurídica. Assim sendo, somente são passíveis de crédito os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, incluídos no valor do estoque na data de 01/02/2003, desde que recebidos de pessoa jurídica.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Fez sustentação oral o Dr. Luiz Fernando Ruck Cassiano OAB/SP 228.126.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)
José Luiz Bordignon - Relator.

EDITADO EM: 29/07/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio de Castro Pontes (Presidente), Jose Luiz Bordignon, Sidney Eduardo Stahl, Paulo Sergio Celani, Maria Ines Caldeira Pereira da Silva Murgel e Jacques Mauricio Ferreira Veloso de Melo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“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 agosto/2004, no valor de R\$ 414.907,98, fls.1/2.

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 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.

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) Cálculo do crédito presumido da agroindústria para desconto das contribuições para o PIS não cumulativo. Os valores dos créditos de PIS 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 PIS 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.

c) 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.

d) 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.

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 planilha de fls. 71, onde foi apurado o direito ao valor de R\$ 201.691,30.

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.86/129, 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, decaiu 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 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 (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 (sic), e que interpretar o dispositivo legal de maneira diversa significa desnaturar a própria sistemática da não cumulatividade da COFINS (sic).

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.

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 e 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.

Pretende a inclusão de despesas de transporte de pessoal, uma vez que estas são essenciais para a atividade do interessado.

Quanto às despesas referentes à 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.

Crítica 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.

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 à atividades essenciais do interessado para obter/manter o produto acabado em condições de pronta venda.

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

A Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/08/2004

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: 31/08/2004

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.

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 - 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido”.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 161 a 212, reproduzindo, na essência, as razões apresentadas por ocasião da impugnação.

DO PEDIDO:

Diante do exposto, requer dignem-se Vossas Senhorias **CONHECER**, eis que tempestivo, e **DAR PROVIMENTO TOTAL AO PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO** reformando a r. decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, para reconhecer integralmente o direito creditório em tela e, conseqüentemente, homologar as compensações efetuadas pela Recorrente, cancelando-se a totalidade da cobrança dos valores ora exigidos.

Voto

Conselheiro José Luiz Bordignon, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de COFINS Não-Cumulativa, fls. 01, referente ao período de apuração 08/2004, no valor de R\$ 413.221,29, cumulado com pedido de compensação, fls. 02, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, referente ao período de apuração 11/2004, no valor de R\$ 413.221,29.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Ribeirão Preto, através do Despacho Decisório de fls. 77/78, deferiu parcialmente o direito creditório da interessada, no valor de R\$ 201.691,30, homologando a compensação requerida até o limite ressarcido.

1. Da Preliminar de Decadência:

As alegações da recorrente não merecem prosperar. A correlação que a interessada faz entre os artigos 173 e 150, §4º, do Código Tributário Nacional com a situação presente se mostra equivocada.

Conforme entendimento da recorrente, o marco inicial para contagem do prazo decadencial é o mês em que é apurado o direito creditório, no caso é 08/2004. Portanto, o direito da Fazenda Pública de rever os valores assumidos pela interessada teriam decaído, pois a mesma foi cientificada da não homologação em 22/09/2009.

No entanto, este processo trata de compensação, cujo comando normativo está contido no artigo 74, da Lei 9.430/96, abaixo colacionado:

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.

No presente caso, o termo inicial para contagem do prazo para o exame do pedido da interessada pela autoridade fiscal se deu em 29/12/2004, fls. 01.

O Despacho Decisório de fls. 77/78, de 10/09/2009, homologando parcialmente a compensação de fls. 02, foi dada a ciência ao contribuinte no dia 22/09/2009, fls. 82.

Como visto anteriormente, o prazo limite para a autoridade fiscal homologar a declaração de Compensação é de 05 (cinco) anos, contados da data da entrega da declaração de compensação.

Desse modo, não há reparos a fazer na decisão proferida pela autoridade *a quo*.

Rejeito, assim, a preliminar de decadência.

2. Do Mérito:

2.1 Dos insumos tipificados na Lei nº 10.833/2003:

A matéria em discussão nestes autos diz respeito ao regime da não-cumulatividade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, previsto no §12 do artigo 195 da Constituição Federal, introduzido pela EC (Emenda Constitucional) nº 42, de 2003, e instituído pela Medida Provisória nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003).

Para auxiliar na solução da lide, transcrevo, a seguir, excertos da legislação de regência:

Constituição Federal, de 1998

Art. 194. *A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.*

Art. 195. *A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços.

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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;

Diante de tudo até aqui exposto, faz-se necessário responder a seguinte questão: Qual é o conceito de insumo aplicável à contribuição para a COFINS Não-Cumulativa a que se refere o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Antes de responder a pergunta acima formulada, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre a sistemática da não-cumulatividade adotada pela Lei nº 10.833, de 2003.

É forçoso reconhecer que a lei instituidora da contribuição em comento não trouxe o conceito de "insumos" e, tampouco, remeteu à utilização subsidiária da legislação de outro tributo para a busca do seu significado. Desse modo, resta-nos a opção de buscar no ordenamento jurídico, em especial na esfera tributária, o referido conceito.

O princípio da não-cumulatividade estabelecido para as contribuições sociais pela EC nº 42, de 2003, não guarda correspondência com aquele previsto na constituição para os impostos sobre a produção e o consumo (IPI e ICMS). No caso da Cofins, o método de apuração da referida contribuição depende de regulação infraconstitucional, o que não ocorre com o IPI e ICMS, cujos princípios se encontram gravados no texto constitucional.

A não-cumulatividade prevista na Constituição Federal trata tão somente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação (ICMS). Portanto, não é no texto maior que se deve buscar a resposta para a pergunta acima formulada.

É de se dizer, também, que não é possível se extrair do texto constitucional que todo e qualquer custo ou despesa necessários ao funcionamento da empresa são capazes de gerar crédito na apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Como visto anteriormente, o IPI e o ICMS usam a sistemática da não-cumulatividade para apurar o valor a ser recolhido a título dos referidos tributos. No entanto, a sistemática eleita pelo legislador para a Cofins não-cumulativa difere daquela adotada no caso do IPI e do ICMS. Ou seja, os métodos de apuração são distintos.

Para o IPI e o ICMS o método de apuração adotado pelo legislador foi o “Método do Crédito de Imposto” ou “Método de Imposto contra Imposto”, traduzindo-se na possibilidade de compensar o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente pago por ocasião da entrada (compras).

Já no caso da Cofins não-cumulativa, a forma de apuração do valor devido é obtido pela utilização do “Método Subtrativo Indireto”, que consiste em atribuir crédito fiscal sobre custos/despesas definidos em lei, na mesma proporção da alíquota aplicada sobre as receitas.

Portanto, somente os créditos previstos no rol do art. 3º da Lei nº 10.833/03 são passíveis de serem descontados para a apuração da base de cálculo da Cofins Não-Cumulativa.

Assim, se o legislador ordinário houve por bem restringir o benefício a certos créditos, não cabe ao aplicador do direito ampliar ou restringir seu alcance.

Terminada a explanação acima, resta definir o significado do termo “insumos” a que se refere o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, que, “do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI”.

Assim, é meu pensar que o conceito de insumo, dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade da Cofins, deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários e indispensáveis a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não devendo ser adotado o conceito restritivo aplicado ao IPI, nem tampouco ao do IRPJ (ampliado), pois a materialidade dos tributos são distintas.

É nesse sentido o acórdão proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do Recurso Especial nº 1.246.317 – MG (2011/0066819-3), cuja emenda abaixo transcrevo:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação

adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

*5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, **que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.***

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (grifos acrescidos)

Significa dizer que deve existir um vínculo entre os insumos e seu emprego na produção de um bem ou na prestação de um serviço. Somente dessa forma é que o valor dispendido pode ser usado como crédito na sistemática de apuração da Cofins não-cumulativa.

Portanto, para que o insumo utilizado possa ser aproveitado como crédito na apuração da Cofins não-cumulativa, deve o mesmo fazer parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, ficando demonstrado o desgaste físico e/ou químico ou, ainda, que seja indispensável à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A conclusão é a mesma quando se trata de prestação de serviço.

2.2 - Das infrações imputadas e dos elementos de defesa:

Conforme se infere do "Relatório Fiscal", fls. 72/76, as irregularidades encontradas pela fiscalização se referem, em síntese, à:

2.2.1 Cálculo do crédito presumido da agroindústria

De acordo com a autoridade fiscal, a interessada se utilizou do mecanismo da compensação, porém, segundo a legislação das referidas contribuições, os créditos relativos à agroindústria, a partir do período de apuração de agosto de 2004, só podem ser utilizados para desconto dos débitos da COFINS não-cumulativa, devendo ser somados aos créditos relativos ao mercado interno, pois não são passíveis de compensação.

Por seu turno, a recorrente entende que a sua conduta encontra fundamento no artigo 8º da Lei nº 10.925/04 combinado com o artigo 6º, §1º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, além de estar embasada em posicionamento emitido pela própria Receita Federal do Brasil, os quais admitem a possibilidade de utilização do crédito presumido da agroindústria para compensação com débitos relativos a tributos federais.

Vejamos a legislação de regência:

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 3º *Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

§ 4º *O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.*

Art. 6º *A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º *Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º *A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

§ 3º *O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no [art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no [art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. [\(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

*I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;*

*II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo.*

*§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 8º É vedado às pessoas jurídicas referidas no **caput** o aproveitamento do crédito presumido de que trata este artigo quando o bem for empregado em produtos sobre os quais não incidam a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, ou que estejam sujeitos a isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência dessas contribuições. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 552, de 2011\)](#)*

§ 9º O disposto no §8º não se aplica às exportações de mercadorias para o exterior. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 556, de 2011\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

De se registrar que o artigo 6º, §1º, inciso II, da Lei n.º 10.833/03, mencionado pela recorrente como fundamento à pretensão de utilizar o crédito presumido da agroindústria para compensação com débitos relativos a tributos federais, refere-se ao saldo credor de Cofins acumulado ao final de cada trimestre, em virtude do disposto no art. 3º da mesma Lei. Tal situação não se confunde com o crédito presumido calculado em conformidade com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que autoriza tão somente a “**deduzir**” da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o **crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Nesta direção foi publicado o ADI nº 15, de 2005, abaixo transcrito:

*“O **SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela*

Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º e art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 6º, § 2º, e art. 51, §§ 3º e 4º, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, arts. 8º e 15, e da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, art. 16, e o que consta do processo nº 10168.004233/2005-45, declara:

Art. 1º 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 da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Art. 3º O valor do crédito relativo à aquisição de embalagens, previsto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º, não pode ser objeto de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16”.

Portanto, não assiste razão a recorrente.

2.2.2 Cálculo do crédito correspondente ao Estoque de Abertura para desconto da Cofins.

A Recorrente utilizou valores relativos a custos e despesas não passíveis de dar direito a crédito, tais como: 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.

Vejamos o que dispõe o artigo 12 da Lei acima mencionada.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)\(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008\) \(Vide Lei nº 11.727, de 2008\).](#)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008\)](#)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

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.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º, 9º e 10 deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. [\(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004\) \(Vide Lei nº 10.925, de 2004\)](#)

§ 3º O disposto no caput aplica-se também aos estoques de produtos acabados e em elaboração.

§ 4º A pessoa jurídica referida no art. 4º que, antes da data de início da vigência da incidência não-cumulativa da COFINS, tenha incorrido em custos com unidade imobiliária construída ou em construção poderá calcular crédito presumido, naquela data, observado:

I - no cálculo do crédito será aplicado o percentual previsto no § 1º sobre o valor dos bens e dos serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, utilizados como insumo na construção;

II - o valor do crédito presumido apurado na forma deste parágrafo deverá ser utilizado na proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária, à medida do recebimento.

§ 5º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo, calculado

sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

§ 6º Os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação desta Lei, ou da mudança do regime de tributação de que trata o § 5º, serão considerados como integrantes do estoque de abertura referido no caput, devendo o crédito ser utilizado na forma do § 2º a partir da data da devolução.

§ 7º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos estoques de produtos que não geraram crédito na aquisição, em decorrência do disposto nos §§ 7º a 9º do art. 3º desta Lei, destinados à fabricação dos produtos de que tratam as [Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002](#), ou quaisquer outros submetidos à incidência monofásica da contribuição. [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

§ 8º As disposições do § 7º deste artigo não se aplicam aos estoques de produtos adquiridos a alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela incidência da contribuição. [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

§ 9º O montante do crédito presumido de que trata o § 7º deste artigo será igual ao resultado da aplicação do percentual de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre o valor do estoque. [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

§ 10. O montante do crédito presumido de que trata o § 7º deste artigo, relativo às pessoas jurídicas referidas no art. 51 desta Lei, será igual ao resultado da aplicação da alíquota de 3% (três por cento) sobre o valor dos bens em estoque adquiridos até 31 de janeiro de 2004, e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre o valor dos bens em estoque adquiridos a partir de 1º de fevereiro de 2004. [\(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 10.925, de 2004\)](#).

Entretanto, segundo o disposto no artigo 12 da Lei nº. 10.833/2003, a empresa tem direito a desconto de crédito de COFINS correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II do artigo 3º desta mesma Lei, desde que adquiridos de pessoa jurídica. Assim sendo, somente são passíveis de crédito os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, incluídos no valor do estoque na data de 01/02/2003, desde que recebidos de pessoa jurídica.

Desse modo, correto está o procedimento adotado pela fiscalização.

2.2.3 Do rateio dos custos, despesas e encargos relativos às receitas sujeitas ao regime não-cumulativo.

No “Relatório Fiscal”, de fls. 72/76, a fiscalização afirma que quase todas as receitas auferidas pela contribuinte no período fiscalizado estavam sujeitas a apuração da COFINS na forma não-cumulativa. Entretanto, as receitas decorrentes das vendas de álcool para fins carburantes permaneceram sujeitas ao regime de incidência cumulativa da contribuição para a COFINS, conforme o disposto na Lei nº. 9.718/98, na Lei nº. 10.833/2003 e no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº. 03/2005.

Relata, também, que a fiscalizada não possuía sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração que pudesse permitir a determinação dos créditos pelo método da apropriação direta. Assim sendo, como a empresa auferiu no período tanto receitas cumulativas (vendas de álcool para fins carburantes) como não-cumulativas (vendas de açúcar, bagaço de cana-de-açúcar, óleo fusel e outros), os valores dos custos, despesas e encargos foram apurados proporcionalmente às receitas auferidas.

A recorrente, por seu turno, aduz que o rateio proporcional, o inciso II, do §8º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 é expresso ao determinar que o contribuinte aplique aos custos, despesas e encargos comuns, ou seja, que contribuíram para a geração de receitas cumulativas e não cumulativas, a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Defende, também, que os custos, despesas e encargos comuns, mesmo que não se relacionem diretamente aos dispêndios incorridos no processo produtivo, devem fazer parte da base sobre a qual irá incidir o percentual resultante da relação entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total.

Vejamos o que dispõe a legislação.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do

crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

[...]

Em cumprimento ao disposto no art. 3º, §8º, da Lei nº 10.833, de 2003, a Receita Federal do Brasil editou a IN SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que assim dispôs:

Art. 21. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no **caput** e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I - dos custos, das despesas e dos encargos de que trata a alínea b do inciso I e os incisos II e III do art. 8º, observado o disposto no art. 9º; e

II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 8º, adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto nos arts. 10 e 11.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, aplica-se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa e os custos totais incorridos no mês.

§ 4º O método eleito pela pessoa jurídica deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário.

Da análise da legislação acima colacionada, depreende-se que o valor a ser considerado como crédito na apuração da Cofins não-cumulativa, nos casos em que a pessoa jurídica se sujeita à incidência não-cumulativa em relação apenas à parte de suas receitas e que não possua um sistema de custos integrado, será calculado aplicando-se o percentual obtido da relação entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total sobre o montante dos custos, despesas e encargos comuns, desde que compreendidos no disposto dos incisos I e II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, não tem razão a recorrente ao defender a inclusão de todos os custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, mesmo que não se relacionem diretamente aos dispêndios incorridos no processo produtivo, na apuração do rateio proporcional ao valor a ser utilizado como crédito na apuração da Cofins não-cumulativa.

Diante de todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado, mantendo-se a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)
José Luiz Bordignon



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por JOSE LUIZ BORDIGNON em 29/07/2012 00:43:30.

Documento autenticado digitalmente por JOSE LUIZ BORDIGNON em 29/07/2012.

Documento assinado digitalmente por: FLAVIO DE CASTRO PONTES em 06/08/2012 e JOSE LUIZ BORDIGNON em 29/07/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 17/03/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP17.0320.11571.NDZ6

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
24FB7B0F0989F52CDEB730A88795C3B67607BFAC