



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

Processo nº	13827.000163/2005-33
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3802-003.604 – 2ª Turma Especial
Sessão de	16 de setembro de 2014
Matéria	DCOMP - COFINS não cumulativo
Recorrente	SANTA CANDIDA - AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA (INCORPORADA POR TONON BIOENERGIA S/A CNPJ 07.914.230/0001-05)
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS . CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo - vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo “insumo”, como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.

ÁLCOOL OUTROS FINS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. RATEIO.

As receitas relativas a vendas de álcool para outros fins que não o carburante são tributadas pelas contribuições sociais no regime de incidência não-cumulativa, devendo o respectivo crédito, em relação aos insumos utilizados na produção de álcool, ser apurado proporcionalmente à receita total do produto.

NULIDADE DA DECISÃO DE 1^a INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado em nossos tribunais superiores.

Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

DESPACHO DECISÓRIO. INSUBSISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É incabível a arguição de nulidade do despacho decisório, cujos procedimentos relacionados à decisão administrativa estejam revestidos de suas formalidades essenciais, em estrita observância aos ditames legais, assim como verificado que o sujeito passivo obteve plena ciência de seus termos e assegurado o exercício da faculdade de interposição da respectiva manifestação de inconformidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e na parte conhecida dar parcial provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Mauricio Macedo Curi e Adriene Maria de Miranda Veras. Ausente justificadamente o conselheiro Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 4ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP (fls. 646/652 do processo eletrônico), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra despacho decisório que homologou parcialmente a Declaração de Compensação (Dcomp - fls. 8/10), cujo crédito provém do saldo credor da contribuição da COFINS não cumulativos, relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao mês de agosto de 2004.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transscrito na sua integralidade:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (Dcomp), a fls.8 a 10, cujo crédito provém do saldo credor da Cofins, relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao mês de agosto/2004, no valor de R\$ 343.693,65.

A DRF/Bauru, por meio do despacho decisório de fls. 313/316, homologou parcialmente a compensação, reconhecendo o direito creditório no valor de R\$ 190.622,00.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, de fls. 299/303, o crédito foi deferido parcialmente devido à glosa de vários itens relativos aos créditos apurados pela requerente, conforme descrito no citado termo.

Cientificada do despacho decisório e inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, às fls.339/373, alegando, preliminarmente, duplicidade de autuação, porquanto em data anterior foi lavrado auto de infração sob as mesmas alegações, cuja verificação fiscal abrangeu os anos de 2004 e 2005, conforme documentos que anexa. Assim, tratar-se-ia da mesma exigência fiscal em razão de um mesmo fato.

Ainda em preliminar, alega que “a inclusão, no auto de infração, de valores não devidos, face à parte da exigência estar abrangida pelo instituto da decadência ou em razão da glosa indevida...” “...retira do presente a liquidez e certeza, o que por si só torna nula a lavratura do auto de infração...”

Prosseguindo, também em preliminar, argumenta que o despacho decisório e o termo de constatação seriam nulos porquanto não discriminam especificamente quais os produtos que não se enquadram como insumo, tampouco apresentam a motivação e a fundamentação legal das glosas, além de a fiscalização ter apontado no termo de constatação o descumprimento de vários artigos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), que seriam totalmente inaplicáveis ao caso concreto.

Assim, faltariam elementos essenciais ao ato administrativo, tais como, motivo, agente, objeto, forma, finalidade, resultando no cerceamento do direito de defesa e na nulidade do procedimento.

Também discorre longamente sobre a motivação do ato administrativo, para concluir que a motivação que o ato deve conter tem que ser acessível ao destinatário, de modo que este prescinda de advogado ou especialista para exercer seu direito de defesa.

Por fim, argumenta que o ato combatido ofende também o princípio da verdade material, o que também levaria a sua nulidade.

Quanto ao mérito, alega, em resumo, que o conceito de insumo para o PIS e Cofins não pode ser transposto do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), pois a não-cumulatividade das contribuições sociais não se restringe às empresas industriais.

Assim, insumo, no âmbito da não-cumulatividade, não seria composto somente pelas matérias-primas utilizadas diretamente na produção, mas por todos os bens e serviços, desde que utilizados na fabricação de bens e serviços, anexando excerto de texto de jurista nesse sentido.

Ainda quanto ao mérito, repete as alegações preliminares quanto à ausência de discriminação e fundamentação das glosas, discorrendo brevemente sobre seu processo produtivo e o aproveitamento dos insumos que, segundo seu entendimento, gerariam direito ao crédito das contribuições.

Quanto aos insumos, argumenta que a graxa foi indevidamente glosada, pois nada mais é que um lubrificante indispensável ao funcionamento das máquinas do processo produtivo, e, assim como este, deveria dar direito ao crédito, conforme entendimento da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio de Solução de Divergência que cita.

O mesmo se aplica aos combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo, cujo aproveitamento do crédito está previsto na Lei nº 10.833, de 2003, na IN SRF nº 404, de 2004, e ainda em entendimento da Administração Tributária.

Com relação ao estoque de abertura do álcool carburante, a contribuinte alega que a fiscalização glosou valores dos créditos a ele relativos e não estabeleceu o rateio proporcional entre o álcool carburante (regime cumulativo) e o álcool para outros fins (regime não-cumulativo), pois, segundo a recorrente, também teria havido venda deste último tipo, conforme notas fiscais que anexa.

O mesmo se pode dizer em relação aos insumos utilizados para a produção de álcool carburante, ou seja, deveria haver o rateio entre os insumos utilizados na produção de álcool carburante, álcool para outros fins e açúcar.

Reclama também a recorrente que teria havido glosa indevida de créditos relativos a embalagens, haja vista que o acondicionamento do açúcar constitui-se em etapa da industrialização.

No que tange aos créditos relativos aos serviços prestados, argumenta, em resumo, que a legislação permite o desconto de tais créditos desde que utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, e não somente aqueles aplicados diretamente na produção dos produtos, e ainda que a fiscalização não teria sido clara no embasamento da glosa.

Em relação à glosa dos créditos referentes aos serviços que, segundo a fiscalização, a contribuinte não teria comprovado que não houve aumento da vida útil do bem em mais de um ano, alega que não há como fazer prova negativa e que houve inversão do ônus da prova já que a fiscalização é que teria que provar o que alegou para embasar a glosa.

Quanto aos créditos oriundos do aluguel de máquinas e equipamentos, argüi que tais bens são utilizados tanto na movimentação da matéria-prima, que geraria crédito, quanto no transporte e empilhamento de mercadorias, que não geraria crédito, assim a fiscalização deveria ter segregado proporcionalmente os créditos relativos a esse item.

No tocante aos créditos relativos a arrendamento mercantil, argumenta que a fiscalização, apesar de não citar no termo de constatação nem no despacho decisório, glosou esse crédito sem maiores explicações.

Alega também que para os créditos relativos a insumos adquiridos de pessoa jurídica foram utilizados os percentuais relativos ao crédito presumido, reduzindo assim o seu valor sem base legal ou justificativa.

Por fim, argumenta que houve aplicação indevida de rateio do crédito em casos em que o crédito deveria ser integral, como nos serviços de ensacamento, marcação e manuseio de sacaria e em relação à levedura.

Diante de tais alegações, que incluem a imputação de falta de clareza e de cerceamento do direito de defesa à decisão da autoridade a quo, considerando ainda que a recorrente cita itens que, de acordo com os autos, os respectivos créditos não teriam sido objeto de glosa e também tendo em vista que o termo de constatação, de fls. 299/303, contém apenas uma descrição vaga das glosas, pois não detalha os itens glosados acompanhados dos respectivos valores, o presente foi baixado em diligência à DRF para que os auditores-fiscais responsáveis discriminassem, por item, os valores dos créditos glosados, bem assim esclarecessem o porquê de cada glosa.

Em atendimento à diligência foi expedido o Termo de Diligência, de fls. 613/620, com os esclarecimentos solicitados.

Ciente do termo acima, a requerente apresentou a manifestação de fls.631/639, onde alega, em resumo, que as IN nºs 247, de 2002, e 404, de 2004, são ilegais, porquanto extrapolam o disposto nas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, ao restringirem o conceito de insumo no âmbito da não-cumulatividade.

Repete ainda alegação da manifestação inicial no sentido de que o conceito de insumos para as contribuições sociais não é o mesmo que o aplicado no âmbito do IPI, se assemelhando mais aos conceitos utilizados no imposto de renda, abrangendo todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa, conforme decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Justiça, das quais transcreve partes.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporado diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito ao crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da referida decisão em 18/12/2012 (fl. 665), a interessada, em 15/01/2013 (data da transmissão de arquivos via *sistema de validação e autenticação de arquivos digitais* – fl. 667), apresentou o recurso voluntário de fls. 668/695, com as alegações resumidas abaixo:

- a) preliminarmente, argumenta que a questão não foi decidida com isenção, falta do princípio da motivação, inconsistências dos dados, subjetivismo, demonstração da efetiva irregularidade, e ainda ausência, no Acórdão, de apreciação de todas as razões suscitadas, solicitando a nulidade da decisão DRJ, posto que cuidou ela de matéria estranha à versada na Manifestação de Inconformidade. Argumenta ofensa ao princípio da verdade material, ensejando que o lançamento de ofício, está irremediavelmente eivado de nulidade, portanto deve ser decretada a insubsistência do despacho decisório ora combatido. Cita jurisprudências administrativas e judiciais;
- b) quanto ao mérito, no que se refere aos tópicos abaixo relacionados, questiona o Fisco pelas glosas dos créditos, expressando seus argumentos para cada item, observando-se que na maioria deles, houve por parte fiscalização algum tipo de restrição ao conceito de insumos:
- b.1- Da Definição de Insumos no Contexto da Não-Cumulatividade;
 - b.2- Dos Insumos Consumidos Pela Recorrente;
 - b.3- Dos Produtos Lubrificantes (graxas);
 - b.4- Os Lubrificantes Utilizados no Processo Produtivo;
 - b.5- Falta Distinção Entre o Álcool Cumulativo e Não Cumulativo;
 - b.6- Os Materiais de Embalagem Específicos Para o Açúcar;
 - b.7- O Valor do Estoque de Abertura;
 - b.8- Dos Serviços Tomados Pela Recorrente;
 - b.9- Do Aluguel de Máquinas e Equipamentos;
 - b.10- Do Leasing;
 - b.11- Da Aquisição de Insumos de Pessoas Jurídicas, e
 - b.12- Da Aplicação Indevida do Rateio.

Diante do exposto, requer que seja declarada a nulidade da decisão ora recorrida ou, se assim não entender, que seja dado provimento ao presente recurso em face da improcedência do feito fiscal e, como decorrência, ser com o reconhecido o direito creditório da Recorrente e a consequente homologação das compensações objeto do pleito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

1) Admissibilidade do recurso

Quanto ao recurso voluntário, não consta, dos autos, claramente no documento, a data em que o mesmo foi protocolizado. Todavia, admito que o aludido recurso foi protocolizado em 15/01/2013, data em que foi recebido o arquivo digital da empresa segundo o correspondente recibo do *Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais* (fl. 667). Assim, considerando que o arquivo transmitido é identificado como “*RECURSO VOLUNTÁRIO – PROCESSO 10825.720014/2008-69*”, e que a unidade preparadora encaminhou o processo para este CARF, julgo-o como tempestivo.

No mais, o recurso voluntário preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

2) Preliminar de Nulidade da decisão recorrida

Alegou a recorrente a nulidade do Acórdão de primeira instância, argumentando que teria havido a ausência de apreciação de todas as razões suscitadas e que a questão não foi decidida com isenção, havendo inconsistências dos dados, subjetivismo, não demonstração da efetiva irregularidade e porque o acórdão recorrido não se ateve aos aspectos fundamentais colocados à análise do julgador. Conclui alegando que a decisão em discussão cuidou de matéria estranha à versada na Manifestação de Inconformidade, proferindo, assim, decisão de natureza diversa da que foi demandada, sem a motivação e violando a garantia do recorrente e que o Termo de Diligência, em sua visão, nada acrescentou aos autos.

A preliminar deve ser rejeitada, pois o acórdão recorrido escorou-se no entendimento explícito no sentido de que as aquisições de insumos e dos serviços só geram créditos quando os bens e serviços são aplicados diretamente no produto em fabricação.

Especificamente quanto a graxa, a decisão invocou e adotou a interpretação contida na Solução de Divergência Cosit nº 12/2007 para negar o crédito pleiteado pelo contribuinte, o que atende ao disposto no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

Portanto, verifica-se na decisão, que a DRJ detalhou todas as razões pelas quais resultou na improcedência da manifestação de inconformidade, não reconhecendo, como exposto, o direito creditório.

Contudo, temos que observar que o julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem detalhar ao máximo seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado em nossos tribunais superiores. Sendo resolvida a questão suscitada, com motivação explícita no Acórdão, não se tem por omissão o julgado.

Em suma, os motivos de não reconhecer o direito creditório postulado, residem nas próprias declarações e documentos produzidos pela contribuinte e que nos presentes autos, não restou comprovada qualquer restrição ao direito de defesa da recorrente.

Portanto, o contribuinte pode discordar do teor da decisão, mas não tem razão quanto à preliminar de nulidade, pois o acórdão recorrido está motivado e atende ao princípio da persuasão racional do julgador.

Preliminar de nulidade rejeitada.

3) Ofensa ao Princípio da verdade material

A recorrente argumenta que o ato combatido ofende também o princípio da verdade material, o que também levaria a sua nulidade, conforme consta do item 44 do recurso voluntário:

(...) “44 - Temos, por consequência, que o lançamento de ofício vestibular está irremediavelmente **eivado de nulidade, aliás, insanável**. Isto posto, deve ser provida a manifestação de inconformidade ora interposta para o fim de ser decretada, *ab initio*, a **insubsistência do despacho decisório ora combatido**, conforme as preliminares acima alinhadas” (g.n).

Frise-se que o presente processo não se trata de lançamento de crédito tributário, mas sim de **despacho decisório** que homologou parcialmente a compensação apresentada via Dcomp, ou seja, análise de compensação entre créditos e débitos tributários.

Note-se que no acórdão da DRJ restou demonstrado com clareza essa questão. Observe-se:

(...) Primeiramente, quanto às alegações preliminares de que haveria *duplicidade de autuação*, pois o período em questão já havia sido objeto de auto de infração, e que faltaria liquidez e certeza ao lançamento, cumpre esclarecer que a impugnante engana-se, porquanto o presente não se trata de lançamento de crédito tributário, mas sim de despacho decisório que homologou parcialmente compensação apresentada via DComp.

Assim, não há que se falar em *duplicidade de lançamento*, pois os procedimentos envolvidos são distintos, este processo, como acima explicado, trata-se de análise de compensação entre créditos e débitos tributários e aquele, de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, tampouco a homologação parcial de Declaração de Compensação necessita de liquidez e certeza, requisitos estes exigidos para o lançamento do crédito tributário (...).

Portanto, no que se refere às preliminares de insubsistência, também não se vislumbra a sua ocorrência, conforme pretende o contribuinte, eis que o despacho decisório, além de se revestir dos requisitos e formalidades necessários à sua constituição, nos termos da legislação de regência da matéria, está adequadamente caracterizado e motivado, de modo a justificar a não aceitação parcial do crédito alegado, como também, não ficou caracterizado cerceamento de defesa, uma vez que a recorrente foi regularmente intimada nos autos.

Preliminar de insubsistência do **despacho decisório** rejeitada.

4) Do Mérito

Como já exposto, a lide envolve discussão concernente à existência ou não de direito creditório referente ao regime de incidência não-cumulativa da COFINS de competência do mês de agosto de 2004.

A recorrente, cujo nome de fantasia é Destilaria Tonon, tem por objeto a fabricação de álcool nas suas diversas especificações, e a sua comercialização nos mercados interno e externo (exportação), podendo, em nome dela, serem praticados todas as operações, principais e acessórias, relacionadas com tal atividade. Acrescente-se que através do processamento da cana-de-açúcar a destilaria produz álcool e açúcar.

Consta dos autos que no ano-calendário 2004, a empresa enquadrava-se no regime não cumulativo da COFINS para as receitas decorrentes da produção de açúcar, energia elétrica, levedura e da venda de créditos de carbono e no regime cumulativo para as receitas decorrentes da produção do álcool carburante.

O núcleo da questão em combate concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos – bens ou serviços adquiridos, que geram direito aos créditos de PIS e da COFINS.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

A legislação pertinente ao regime autoriza, ainda, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O cálculo do crédito é realizado mediante a aplicação das mesmas alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre referidos custos, despesas e encargos (vide artigo 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas leis, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º, fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela.

Assim, não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física (hipótese prevista originariamente nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), bem como (e agora incluídas pela Lei 10.865/2004) as quantias despendidas na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, e aqui (isenção), quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Os créditos apurados deverão ser utilizados, prioritariamente, para a dedução do valor devido das correspondentes contribuições a recolher. **No caso de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação**, poderão tais créditos ser utilizados para a compensação com outros débitos da própria empresa, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. As leis instituidoras da não-cumulatividade admitem, ainda, o ressarcimento em dinheiro, caso não seja possível a utilização dos créditos para a dedução das contribuições a recolher até o final de cada trimestre do ano civil.

A questão posta em exame nos autos diz respeito, justamente, à existência ou não de direito ao creditamento da COFINS não-cumulativo em vista da aquisição de matérias-primas e de serviços utilizados no processo produtivo destinado à exportação.

Com efeito, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como do correspondente preceito da Lei nº 10.637 de 2002, prevê o cálculo de créditos a serem descontados ou resarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

4.1) Da definição de insumos no contexto da não-cumulatividade

Sabe-se que essa questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.833/02 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/02.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividade do IPI e do PIS/Cofins.

No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/04).

A recorrente aduz em seu recurso que, (...) “*ao contrário do que ocorre na legislação do IPI, as leis que regulam o regime do PIS e da COFINS não cumulativos não delimitam o significado de insumo. No entanto, a Receita Federal, extrapolando sua competência, expediu as Instruções Normativas 247/02 e 404/04, que se amoldando a legislação do IPI, restringiu o significado de insumo para o PIS e a COFINS não cumulativos*”.

E segue defendendo que, “ (...) *Dessarte, devem ser considerados insumos os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção*”.

Ou seja, pelo entendimento da contribuinte, insumo, no âmbito da não-cumulatividade, não seria composto somente pelas matérias-primas utilizadas diretamente na produção, mas por todos os bens e serviços, desde que utilizados na fabricação de bens e serviços, anexando excerto de texto de jurista nesse sentido.

No entanto, da leitura das redações do dispositivo que trata do creditamento em decorrência da aquisição de insumos – a atual e as historicamente concebidas para referido preceito – constata-se que o termo “insumo”, na forma como é e sempre foi empregado, nunca se apresentou no texto normativo de forma isolada, mas **continuamente associado** ao seu papel de fator de produção ou na prestação de serviços, **ou na fabricação de produtos destinados à venda, ou seja, ao processo de industrialização.**

No regime não-cumulativo de PIS/Cofins, a Lei dispõe de maneira diferente da legislação do IPI, reconhecendo o crédito em relação à aquisição de “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” (art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003).

O legislador, como visto, vai além do âmbito da industrialização, utilizando termos mais amplos, referindo-se à produção ou fabricação de bens e, também, à prestação de serviços.

O contexto em que ocorre a incidência de PIS/Cofins, apresenta como fato gerador a receita bruta ou faturamento, referindo-se, assim, a todo tipo e amplitude de atividade produtiva, não se limitando apenas à fase de industrialização.

Desde o primeiro momento este Conselho recusou a pretensão de confinar o conceito de insumo aos mesmos critérios da legislação do IPI, conforme serve de exemplo o seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual foi negado provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional:

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Recurso negado Acórdão 9303001.035, Processo 11065.101271/200647, Rel.

Cons. Henrique Pinheiro Torres, j. 23/08/2010

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos – bens ou serviços – que sejam aplicados na produção – de bens ou serviços –, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

O entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem

ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Assim, na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com **conceito de custo de produção**, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04, integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/992.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Para definir o conceito de insumo no PIS e na COFINS não cumulativos é necessário constatar a essencialidade do bem ao processo produtivo do contribuinte. Assim, geram crédito do PIS e da COFINS não cumulativos somente as despesas com materiais considerados essenciais.

Portanto, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmam as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos.

É com este enfoque que passaremos a examinar os argumentos apresentados pela Recorrente frente os elementos e constatações presentes nos autos.

4.2) Dos Insumos consumidos pela recorrente

A recorrente discorre em seu recurso voluntário que no desenvolvimento de sua atividade produtiva, adquire diversas matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e serviços que são empregados no processo de fabricação e comercialização de seus produtos. Dentre eles, aqueles arrolados nos demonstrativos de fls. 450/455 (Análise dos dados elaboradas pela fiscalização durante a ação fiscal), em que parte foram objeto de glosa e que no entender da recorrente, geram o direito ao crédito da COFINS.

Ressalta que os produtos e serviços concorrem decisivamente para a obtenção do açúcar e do álcool, ou seja, inúmeros produtos e serviços que são adicionados ao caldo durante a decantação, fermentação, destilação (álcool) ou filtração, evaporação, cozimento centrifugação e secagem (açúcar) visando um só e único fim: o produto final industrializado.

A defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação a todos os custos e despesas necessários à manutenção da sua atividade, com base no art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas não trouxe aos autos nenhum elemento hábil à comprovação de que os bens glosados nos demonstrativo (fls. 450/455), se enquadram nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no custo de aquisição do bem.

O simples exame das referidas planilhas não permite ao julgador constatar que os bens ali discriminados se enquadram no conceito de insumo que vem sendo adotado por este colegiado.

Alguns dos itens glosados definitivamente se verifica que não integram o custo de produção. Por outro lado, outros itens poderiam gerar o crédito das contribuições, como por exemplo produtos químicos, lubrificantes e combustíveis, se aplicados na produção; materiais de manutenção/reparos, desde que efetuados na fábrica ou em máquinas utilizadas diretamente na produção.

Embora a Recorrente trouxe aos autos uma descrição do processo produtivo da empresa (Etapas do Processo Industrial e Fluxogramas - fls.392/407), por si só não permite ao julgador correlacionar os materiais glosados com as formas pelas quais são utilizados no referido processo produtivo.

No caso sob análise, quanto aos elementos probatórios, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para pleitear o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto à sua existência e líquido quanto ao valor solicitado.

Ressalte-se que para todos os itens glosados nos autos, a fiscalização elaborou uma Planilha denominada “**Análise de dados da empresa feita durante a ação fiscal**” (fls. 450/455), que contém a discriminação e identificação das despesas apresentadas pela Recorrente, as linhas do DACON, data e e número da Nota Fiscal, insumos, serviços, produtos, fornecedores, valores, receitas, e a informação da manutenção do item ou a glosa efetuada pela fiscalização e seu motivo.

Para tanto foi tomado a devida ciência da empresa.

4.3) Os Produtos Lubrificantes - Graxa

Sobre este item, a recorrente argumenta em seu recurso voluntário que,

(...) “quanto aos insumos, nas alegações para justificar o feito fiscal, a fiscalização refere-se expressamente às aquisições de graxa feitas pela Recorrente e glosa os créditos a ela relativo invocando a Solução de Divergência nº 12/07”.

Tal contraditório se apresenta enfrentado, uma vez que nas planilhas demonstrativas das glosas e no relatório do Termo de Diligência (fl. 614), onde no item “Lubrificantes” a fiscalização descreve a motivação do ato: *glosa – graxa não é lubrificante, por definição da (ANP)*.

A recorrente visando elucidar a questão no intento de elidir a glosa perpetrada pelo Fisco, reproduz várias conceituação do vocábulo “graxa”, pesquisado em abalizadas publicações linguísticas e técnicas (dicionários, sites, Wikipédia, etc.), visando conceituar o termo **graxa**, concluindo que a graxa nada mais é que um lubrificante indispensável ao funcionamento de máquinas, equipamentos, motores, etc. Isto porque,

conforme definido na legislação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40) os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para a COFINS.

No entanto, o Fisco em seu Termo de Constatação Fiscal (fls. 299/303), informa que:

(...) “Com relação aos insumos, aplicando-se o disposto na IN SRF 404/2004, art. 8º, inciso I, “b” e § 4º, inciso I, “a”, foram glosados valores referentes à compra de **graxa** (conforme Solução de Divergência Cosit 12/2007) e óleos lubrificantes empregados nos veículos da empresa. Relação das notas fiscais, com direito a crédito, mantidas pela fiscalização, às fls. 377 a 379”.

Quando da elaboração do Termo de Diligência (fls. 613/620), a fiscalização relata que:

(...) Lubrificantes - foram glosadas as notas fiscais de compra de óleo utilizado em máquinas agrícolas e de graxa, em razão da Solução de Divergência Cosit 12/2007. O inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03 prevê o desconto de créditos sobre lubrificantes, e conforme consta da citada Solução de Divergência, graxa não é lubrificante, em definição da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP).

Solução de Divergência 12 de 24 de outubro de 2007

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarrazas e ferramentas (...).

Como se nota, o Fisco escorou-se na Solução de Divergência Cosit nº 12/2007, que conclui que **não são considerados insumos, para fins de desconto de créditos da contribuição para o PIS-Pasep** e da Cofins, os materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, **graxas**, pinos, tarrazas e ferramentas.

No entanto, entendo que o produto graxa, no caso, tem a finalidade de preservar a integridade e o regular funcionamento das máquinas utilizadas na atividade produtiva e, portanto, atividade intrínseca ao processo produtivo da empresa. Não há atividade produtiva sem a constante preservação dos maquinários.

O dicionário Wikipédia ao se referir ao vocábulo “graxa” dá-nos o seguinte ensinamento: “*Graxas são o nome genérico e popular dado a lubrificantes pastosos compostos (semiplásticos) ou de alta viscosidade, compostos de misturas de óleos lubrificantes minerais (de diversas viscosidades) e seus aditivos e especialmente do ponto de vista químico, sais de determinados ácidos graxos com cálcio, sódio, lítio, alumínio, bário e magnésio (geralmente chamados de sabão que em formam com os óleos de origem mineral uma emulsão, que atuam como agente espessador. Em tais formulações o óleo mineral entra como o verdadeiro lubrificante e o espessador, além de conferir a viscosidade à mistura, atua na retenção do óleo mineral”* (g.n).

Portanto, no que se refere ao produto **graxa**, deve-se reconhecer o direito de crédito do PIS e da COFINS, pois o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 é expresso em reconhecer tal direito em relação às aquisições de combustíveis e lubrificantes, não havendo dúvida de que a **graxa é um lubrificante** e de que tem a sua aplicação como lubrificante nos equipamentos e máquinas utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Com base nos conceitos acima, concluo, pois, pelo reconhecimento do direito de crédito na aquisição de **graxa**, glosado pelo Fisco conforme demonstrativo de fl. 451..

4.4) Os Lubrificantes Utilizados no Processo Produtivo

Nos termos relatados nos autos, a Fiscalização glosou créditos calculados sobre determinados bens e serviços, considerando-os não abrangidos pelo conceito de insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Neste tópico específico, argumenta a recorrente em seu recurso voluntário no que se refere ao entendimento oficial concernente à apuração indevida de créditos sobre combustíveis e lubrificantes, alega a interessada que estes teriam sido efetivamente utilizados no processo produtivo, e que:

(...) “*Segundo a disposição expressa no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, 22 e segundo, ainda, a disciplina contida no art. 66, inciso I, alínea “b”, da Instrução Normativa SRF 247/02, geram direito a créditos da COFINS os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços destinados à venda”.*

E segue, (...) “*Esclarecendo o alcance da norma em comento, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, expediu a Solução de Divergência nº 37/08, firmando o entendimento abaixo transcrito:”*(...).

Por outro lado, de acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 299/303, o Fisco relata que:

(...) “*Com relação aos insumos, aplicando-se o disposto na IN SRF 404/2004, art. 8º, inciso I, “b” e § 4º, inciso I, “a”, foram glosados valores referentes à compra de graxa (conforme Solução de Divergência Cosit 12/2007) e óleos lubrificantes empregados nos veículos da empresa. Relação das notas fiscais, com direito a crédito, mantidas pela fiscalização, às fls. 377 a 379”.*

No Relatório de Diligência (fls. 613/620) a fiscalização, esclarece ainda que, (...) “*Lubrificantes – Foram glosadas as notas fiscais de compras de lubrificantes para máquinas agrícolas (...)*”.

Já nas PLANILHAS denominadas Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal (fls. 451), a fiscalização esclarece, na coluna especificada para os **Lubrificantes**, quais notas fiscais os créditos foram **mantidos** e os que foram glosados, além das graxas, justificando: *lubrificantes trator*.

Restando claro, portanto, que somente os bens e serviços utilizados de forma direta na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

De acordo com os dispositivos legais (arts. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003) já reproduzidos, é possível constatar que a lei prevê, de forma expressa, o

direito de creditamento relativo a combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção de bens ou produtos destinados à venda.

Com efeito, revendo os termos da fiscalização, verifico que, concernente aos combustíveis e lubrificantes adquiridos, a priori, sua admissão não foi vetada, entretanto, restringida àqueles utilizados em tratores e por não serem insumos diretamente ligados ao processo produtivo do açúcar e outros produtos sujeitos a não cumulatividade, na premissa que o termo “insumo” refere-se aos bens e serviços utilizados diretamente no processo industrial ou produtivo, razão porque apenas estes materiais poderiam ser admitidos como tal.

No caso a fiscalização tomou a cautela de segregar as aquisições dos produtos dentre os quais foram aplicados ou não no processo produtivo da empresa. Podemos observar que, dos combustíveis adquiridos, que foram mantidos os créditos constam da relação da planilha denominada “análise dos dados da empresa feita durante a ação fiscal” (fls. 450/455).

Relativamente à prova dos gastos efetuados com tais bens e serviços, há que se ressaltar que a Fiscalização, deixou consignado que teve acesso a toda a documentação apresentada pelo contribuinte, tendo glosado os créditos respectivos em razão da falta de sua vinculação entre os serviços serem considerados insumos diretamente ligados ao processo produtivo do açúcar e outros produtos sujeitos a não cumulatividade.

Por outro lado, a recorrente em seu recurso, não demonstrou, mediante apresentação de provas, que tais glosas foram indevidas, ou seja que tais aquisições foram objeto de aplicação no processo produtivo da requerente.

Como é sabido, não podem descontar da contribuição para a COFINS apurada mensalmente, créditos calculados em relação aos valores das aquisições de materiais de consumo, por absoluta falta de amparo legal uma vez que tais despesas não se encontram relacionados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, nem tampouco caracterizam insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Diante disso, entendo que não assiste razão a recorrente, pois o fisco somente glosou aquisição de produtos (combustível e lubrificantes) cuja utilização se dava em veículos (veículos, máquinas agrícolas, tratores, caminhões) utilizados para fins diversos e não diretamente ligado ao processo produtivo da empresa, não podendo ser considerada na base de cálculo de créditos das contribuições sociais, pois tais dispêndios não estão diretamente atrelados ao processo produtivo, tão pouco podem ser considerados insumos, não atendendo, portanto, os requisitos do inciso II do art. 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Assim, não há como acolher os argumentos da recorrente no que diz respeito ao alegado direito de creditamento relativamente às aquisições de combustíveis e lubrificantes que foram empregados, conforme apurado pela fiscalização, para fins diversos ao processo produtivo da empresa.

4.5) Falta de Distinção Entre o Álcool Cumulativo e Não Cumulativo

Argumenta a recorrente que no que se refere à glosa relativa aos insumos empregados no fabrico do álcool carburante (cumulativo), tampouco assiste razão à fiscalização.

4.5.1) Produtos Químicos utilizados

Em seu recurso aduz que:

(...) “A fiscalização glosou o crédito de vários produtos químicos que possuem emprego geral no processo produtivo, ou seja: são aplicados tanto na industrialização do álcool como do açúcar, conforme se vê na planilha – utilização - anexada aos autos, sem a mínima preocupação em estabelecer o necessário e indispensável rateio proporcional para distinguir a quantidade destinada à produção do álcool e daquela destinada à produção do açúcar.

Com efeito, revendo os termos da fiscalização, verifico que, concernente aos produtos químicos adquiridos, *a priori*, sua admissão não foi vetada, entretanto, restringida àqueles utilizados no tratamento de água, na limpeza de caldeiras, nas torres de resfriamento e os utilizados exclusivamente na fabricação de álcool, na premissa que o termo “*insumo*” refere-se aos bens e serviços utilizados diretamente no processo industrial ou produtivo, razão porque apenas estes materiais poderiam ser admitidos como tal.

Tal fato, consta quando o Fisco relata em seu Termo de Diligência (fls. 613/620) que glosou as compras de determinados produtos químicos:

(...) Visando a esclarecer a análise feita na ação fiscal, complementamos as informações contidas no Termo de Constatação Fiscal de 29/06/2009 com as despesas glosadas pela fiscalização de acordo com as linhas da ficha 04 do DACON. Estão sendo anexadas fotocópias de notas fiscais de produtos químicos, lubrificantes, serviços, fretes, razões de contas contábeis, estoque de abertura, contratos de prestação de serviços, descritivos manutenção e demais elementos que serviram de base para as glosas.

LINHA 2 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMO - Neste item foram apresentadas notas fiscais de aquisição **de produtos químicos, lubrificantes, embalagens e cana adquirida de pessoas jurídicas**. Os produtos de utilização comum na produção do álcool e açúcar foram rateados de acordo com o percentual não cumulativo, apurado com base nas receitas, e os de uso exclusivo do açúcar foram considerados sem aplicação do rateio.

Produtos Químicos - a fiscalização glosou as compras de produtos químicos que não são utilizados diretamente na produção do açúcar.

Já nas planilhas denominadas Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal (fls. 450/451), a fiscalização demonstra, na coluna especificada para os Produtos Químicos, que para algumas notas fiscais os créditos foram mantidos e outros foram glosados, assim motivados: *glosa - álcool e glosa - caldeira, mantido com rateio e mantido sem rateio*.

Portanto, não assiste razão a Recorrente, pois como se verifica no referido Termo, o Fisco informou ainda que os produtos de utilização comum na produção do álcool dos outros produtos não cumulativos, como o açúcar e levedura, foram rateados de acordo com o percentual não cumulativo, apurado com base nas receitas, e os de uso exclusivo dos produtos não cumulativos foram considerados sem aplicação do rateio.

Em seu recurso voluntário, embora a recorrente tenha discorrido sobre os insumos consumidos por ela (produtos químicos), em momento algum demonstrou e provou que os bens cujos créditos foram glosados são consumidos no processo de fabricação de seus produtos.

A configuração de insumo depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito.

Com já relatado, como se trata de um pedido de interesse exclusivo da requerente, resarcimento de contribuições sociais recolhidas, que implica renúncia por parte do ente tributante, o ônus da comprovação dos valores que compõem o crédito postulado é todo da requerente. Desta forma, a composição do valor do crédito pretendido, deve ser devidamente comprovada e explicitada, por parte de quem o postula, de modo a que não restem dúvidas quanto à natureza e montante das operações.

Não podem descontar da contribuição para o PIS/Pasep apurada mensalmente, créditos calculados em relação aos valores das aquisições de materiais de consumo, por absoluta falta de amparo legal uma vez que tais despesas não se encontram relacionados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, nem tampouco caracterizam insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Portanto, não tendo o contribuinte se observado do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, correto as glosas de parte dos Produtos Químicos adquiridos pela Recorrente, conforme consta dos demonstrativos de fls. 450/451.

4.5.2) Álcool Cumulativo e Não Cumulativo

Neste mesmo tópico a Recorrente prossegue alegado em seu recurso que:

(...) “Ainda seguindo este confuso raciocínio, em momento algum a fiscalização preocupou-se em verificar se todo o álcool produzido teria sido, de fato, comercializado como álcool carburante (hidratado ou anidro) – CUMULATIVO - ou se, como comprovadamente ocorreu, teria havido também a comercialização de álcool destinado a outros fins que não ao consumo como combustível e, portanto, NÃO-CUMULATIVO.

A par deste fato, a Recorrente apresentou cópias de inúmeras notas fiscais emitidas que comprovam cabalmente que a operação de venda por elas acobertadas referem-se à venda de álcool etílico hidratado ou álcool etílico anidro destinados à utilização de diversos outros fins que não ao uso como combustível.

As operações de vendas do álcool “Outros Fins” foi igualmente comprovada através do registro contábil daquelas vendas no período de auditado, conforme espelhado nas folhas do Razão Analítico juntado aos autos.

A título de exemplo, listamos abaixo algumas notas fiscais, dentre aquelas já anexadas, que evidenciam, apenas pela singela leitura da razão social do destinatário da mercadoria, não se tratar de operação relativa à venda de álcool anidro ou hidratado para fins carburantes, já que a comercialização de álcool combustível somente é permitida, pela Agência Nacional de Petróleo - ANP, para as distribuidoras por ela credenciadas.

NF. 072121 – 02/08/2004 – Minasucar S/A.

NF. 072949 – 17/08/2004 – Cloroetil Solventes Acéticos S/A.

NF. 072252 – 04/08/2004 – Butilamil Inds. Reunidas S/A.

Ora, como é conhecimento comezinho, o álcool carburante ou combustível, quando do advento da lei instituidora do regime não-cumulativo permaneceu no regime cumulativo, enquanto

que o álcool não destinado ao uso como combustível foi tangido ao regime da não-cumulatividade. Decorre daí a certeza da precariedade e subjetividade do trabalho realizado pela fiscalização que, por consequência atestam a incontestável nulidade da glosa efetuada”.

Tal fato, foi mencionado quando o Fisco relata em seu Termo de Diligência (fls. 613/620) quando efetua analisa sobre o estoque de álcool:

Com relação ao estoque de álcool, temos no Livro de Produção Diária, a seguinte variação do estoque, porém, não há identificação do destino do produto, se é álcool carburante ou outros fins: (...).

(...) Podemos concluir que houve venda de álcool para outros fins, porém, a empresa não apresentou elementos que pudessem definir o volume correto das vendas do álcool para fins não carburante para ser mantido o seu crédito presumido do estoque de abertura, conforme solicitado no item 8, do Termo de Diligência Fiscal (...).

A DRJ, sobre a questão, não se pronunciou, mesmo considerando que tais argumentos estava presentes na manifestação de inconformidade, conforme trecho do Acórdão recorrido, abaixo destacado (fl. 648):

(...) Com relação ao estoque de abertura do álcool carburante, a contribuinte alega que a fiscalização glosou valores dos créditos a ele relativos e não estabeleceu o rateio proporcional entre o álcool carburante (regime cumulativo) e o álcool para outros fins (regime não-cumulativo), pois, segundo a recorrente, também teria havido venda deste último tipo, conforme notas fiscais que anexa.

Como é sabido, em que pese o exposto, na fase impugnatória do processo administrativo fiscal ainda há a possibilidade de a requerente aduzir provas aos autos, conforme disposto no § 4º, do art. 16 do PAF.

No caso vertente, a interessada apresentou cópia de notas fiscais de venda de álcool para “Outros fins” (fls. 411/420), além de outros documentos, como cópia do livro Razão Analítico (fl. 408/410), o que comprovam documentalmente esse tipo de venda e podem ser aceitos.

Destarte, para apuração do crédito relativo às vendas de álcool para “Outros fins”, efetivamente comprovadas pela Recorrente, na fase impugnatória, os insumos utilizados na sua produção devem ser rateados na proporção da receita por elas gerada em relação à receita total da venda de álcool.

Verifica-se que, pelo exposto acima, que a decisão *a quo* não analisou as vendas de álcool para “Outros fins” **efetivamente comprovadas** através de documentação hábil juntadas aos autos (cópia de Notas Fiscais).

Na linha do acima relatado, os respectivos valores de créditos devem ser ajustados pela Delegacia da RFB de origem.

Quanto aos demais argumentos da recorrente, não podem ser considerados, tendo em vista que não foram acostados aos autos, mais provas hábeis contrária em sede de manifestação de inconformidade e tampouco nesta fase, objetivando comprovar o alegado pela Recorrente.

Assim, tem-se que devem ser reconhecidos o direito pleiteado pela Recorrente, concernente apenas para as Notas Fiscais de venda álcool “Outros fins” nºs 072252, 073034, 073133, 073523, 073860, 072121, 072949, 073290, 073539 e 073772, **emitidas no mês de agosto de 2004**, cujas cópias foram juntadas aos autos às fls. 411 a 420. Verifica-se que as mesmas, foram devidamente contabilizadas no Livro Razão Analítico, conforme extratos de fls. 408/410.

Concluindo, temos que as receitas relativas a vendas de álcool para outros fins que não o carburante são tributadas pelas contribuições sociais no regime de incidência não-cumulativa, devendo o respectivo crédito, em relação aos insumos utilizados na produção de álcool, ser apurado proporcionalmente à receita total do produto.

4.6) *Materiais de Embalagem Específicos Para o Açúcar*

Aduz a recorrente que:

(...) “A glosa, de forma inexplicável, atingiu os créditos oriundos da aquisição de sacaria destinada especificamente à embalagem do açúcar. O acondicionamento do açúcar constitui-se em etapa da industrialização e, como tal em face do princípio da não cumulatividade das contribuições, deve ter todos os valores relativos às suas aquisições de fornecedores considerados para fins de dedução de créditos. Neste aspecto, diante da obviedade do direito ao creditamento, cremos desnecessária argumentação mais aprofundada acerca deste tema”.

A fiscalização no seu Termo de Diligência (fls. 613/620) apresenta como fundamentação da glosa dessas aquisições pela seguinte motivação:

(...) *Embalagens - Glosada a nota fiscal da Polikraft referente a aquisição de sacos para embalagens de levedura. O contribuinte ensaca seus produtos em embalagens retornáveis ou em sacas de 25 kgs que não atendem ao previsto na legislação. Ou seja, a empresa não utiliza as chamas "embalagens de apresentação", aceitas pela legislação como dando direito ao crédito, e sim as "embalagens de transporte". A embalagem de apresentação é aquela incorporada ao produto durante o processo de fabricação, há que se ter como tal aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; e também pode-se ter como tal aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto; de outro lado, há que se ter como embalagens de transporte aquelas que se destinam apenas ao transporte dos produtos, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto (são, geralmente, latas, caixas, engradados, tambores, as sacas (te 50/ikgs, etc). Essas embalagens não fazem parte do processo produtivo, o produto é embalado após a produção. Fundamentação legal: art. 3º, II, da Lei 10.833/2003 c/c o artigo 8º, I, b CL §4º, I, a da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.*

Com efeito, revendo os termos do relatório do Fisco, verifico que, concernente ao material de embalagem específico para o açúcar, *a priori*, sua admissão não foi vetada, entretanto, restringida àqueles **produtos por se tratarem de embalagens retornáveis, de transporte e não de apresentação**, na premissa que o termo “insumo” refere-se aos bens e serviços utilizados diretamente no processo industrial ou produtivo.

Nas PLANILHAS denominadas Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal (fls. 451), a fiscalização demonstra, na coluna especificada para as *Embalagens*, que tais notas fiscais os créditos foram glosados, assim motivados: glosa – *não se agraga ao produto*.

No entanto, a recorrente alega que a glosa, atingiu os créditos oriundos da aquisição de **sacaria destinada especificamente à embalagem do açúcar**. O acondicionamento do açúcar constitui-se em etapa da industrialização e, como tal em face do princípio da não cumulatividade das contribuições, deve ter todos os valores relativos às suas aquisições de fornecedores considerados para fins de dedução de créditos.

Como já frisado anteriormente sobre o conceito de insumos, a tendência é o acolhimento da interpretação que, sem se restringir às legislações do IPI e do IRPJ, busca a construção do conceito de insumo a partir de critérios próprios do PIS/Pasep e da Cofins. Insumo, nessa linha, abrange o custo de produção e, dependendo das particularidades do caso concreto, despesas de venda do produto industrializado, notadamente quando incorridas para atender exigências indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto.

Feito esse registro, ingressando no exame do caso concreto, verifica-se que a fiscalização, consoante já destacado, não reconheceu o direito ao crédito relativo às aquisições de Embalagens (no caso sacaria), assentado nos seguintes fundamentos: *Glosadas por se tratarem de embalagens de transporte e não de apresentação*.

A decisão recorrida, como se vê, foi além do conceito de insumo restrito de insumo das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004. Aplicando diretamente as disposições do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), restringiu o direito ao crédito apenas às embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização.

Trata-se, porém, de interpretação que não tem respaldo na legislação, à medida que a IN SRF nº 247/2002, não opera com a distinção adotada pela decisão recorrida:

Art. 66. [...]

§ 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;

Neste caso, entendo que trata-se, assim, diferentemente dos casos em que ocorre especificamente para a etapa de transporte, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que afasta o seu enquadramento com bem do ativo imobilizado.

O Recorrente, portanto, mesmo considerando os critérios da IN SRF nº 247/2002 e ao conceito de insumo adotado pela jurisprudência do CARF, **tem direito ao crédito relativo às aquisições de embalagens (sacaria – embalagem do açúcar)**.

Por fim, afastada a interpretação restritiva adotada pela decisão recorrida, descebe a exigência de prova da venda dos materiais de embalagens com o produto ao consumidor final.

4.7) O Valor do Estoque de Abertura

Descreve a recorrente em seu recurso, que:

(...) A mesma indesculpável falha e condenável parcialidade está presente quando se verifica que foram glosados os valores de todo o estoque de abertura do álcool sem se proceder a a necessária e inafastável proporcionalidade entre o álcool carburante e o não carburante.

Ora, como é conhecimento comezinho, o álcool carburante ou combustível, quando do advento da lei instituidora do regime não-cumulativo permaneceu no regime cumulativo, enquanto que o álcool não destinado ao uso como combustível foi tangido ao regime da não-cumulatividade. Decorre daí a certeza do precário trabalho realizado pela fiscalização e a consequente nulidade da glosa efetuada.

Tais fatos revelam, além de ser de extrema fragilidade e arbitrariedade a verificação efetuada, que a fiscalização não tem observado in toto as regras da própria RFB, o que torna ainda mais marcante em todo o procedimento fiscal a opção pelo hipotético e pela presunção”.

No referido Termo de Constatação (fl. 301), a fiscalização observa que:

(...) O estoque de abertura a ser considerado para a COFINS foi diminuído de R\$ 64.442,75 para R\$ 9.584,96 com a glosa dos valores referentes a álcool carburante (estoque de produto acabado) e dos produtos químicos utilizados na produção do álcool carburante.

Na sequência, o fisco, no momento de elaborar o Termo de Diligência, informa que:

Com relação ao estoque de álcool, temos no Livro de Produção Diária, a seguinte variação do estoque, porém, não há identificação do destino do produto, se é álcool carburante ou outros fins: (...).

(...) Com as informações contidas nos razões apresentados da venda de álcool outros fins e com as informações prestadas nos valores de venda dos diversos tipos de álcool temos o seguinte: (...).

(...) Podemos concluir que houve venda de álcool para outros fins, porém, a empresa não apresentou elementos que pudessem definir o volume correto das vendas do álcool para fins não carburante para ser mantido o seu crédito presumido do estoque de abertura, conforme solicitado no item 8 do Termo de Diligência Fiscal. O mesmo ocorrendo com os produtos químicos em estoque utilizados na produção de álcool.

Neste momento, assiste razão a recorrente, pois ao se analisar a questão da venda de álcool para “Outros fins”, no caso vertente, a interessada apresentou aos autos cópias das referidas notas fiscais (venda de álcool para “outros fins” (fls. 411/420) acompanhado de cópia da escrituração no livro Razão analítico (fls. 408/410), o que comprovam documentalmente esse tipo de venda e podem ser aceitos.

Destarte, para apuração do crédito relativo às vendas de álcool para outros fins, **efetivamente comprovadas pela impugnante**, na fase impugnatória, as receitas relativas a **vendas de álcool para outros fins** são tributadas pela contribuição social (COFINS) no regime de incidência não-cumulativa, devendo o respectivo crédito, em relação aos insumos utilizados na produção desse álcool, ser apurado proporcionalmente à receita total do produto.

Portanto, assiste razão a Recorrente, pois verifica-se que nem todo o álcool produzido teria sido comercializado como álcool carburante (hidratado ou anidro – regime cumulativo).

Desta forma, deverá ser reavaliado o estoque de abertura do álcool e proceder a reavaliação da necessária proporcionalidade entre o álcool carburante e o não carburante, conforme ficou descrito no Termo de Constatação Fiscal (fls. 299/303 e demonstrativos de fls. 295/298).

4.8) Serviços Tomados Pela Recorrente

Nos termos relatados neste processo, o Fisco glosou créditos calculados sobre determinados bens e **serviços**, considerando-os não abrangidos pelo conceito de insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Sobre este item, a recorrente argumenta em seu recurso que:

(...) “conclui-se que insumo , no contexto das regras desta não-cumulatividade da contribuição ao PIS, comporta a contratação de serviços destinados a execução de outros serviços. Mais ainda, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02 e o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, conjugados com as demais regras previstas nesta lei, autorizam a concluir que a expressão “serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” acolhe a possibilidade de haver a contratação de serviços para a execução de outros serviços, quaisquer que sejam, desde utilizados com o escopo final que é a obtenção do produto final industrializado.

Resta, destarte evidenciado que não foi a preocupação da autoridade lançadora a especificação de cada tipo ou categoria de serviço e sua identificação, aspectos de suma relevância para a caracterização e legitimação da glosa.

Por derradeiro, cumpre esclarecer que nenhum dos serviços, tomados pela Recorrente e que foram utilizados no seu processo produtivo, se enquadram entre aqueles que são passíveis de registro no ativo imobilizado ou permanente, de acordo com as normas contábeis geralmente aceitas, bem como com as de regência do Imposto de Rendas Pessoas Jurídicas, eis que se tratam de serviços que em sua essência e própria finalidade devem e foram lançados diretamente como custo de produção” (...).

Como já abordado neste relatório, os §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 vedam o crédito da contribuição à COFINS e ao PIS se os bens e serviços forem adquiridos de pessoa física ou de pessoa jurídica não estabelecida no País. Desta forma, as exceções às regras de apropriação de créditos já estão claramente dispostas em tais parágrafos, cumprindo, assim, a função que lhes foi atribuída pela alínea “c” do inciso III, do art. 11, da Lei Complementar nº 95/09.

Verifica-se que no Termo de Constatação Fiscal (fls. 299/303), consta que:

(...) “As despesas com prestação de serviço com direito ao crédito do PIS não cumulativo estão disciplinadas pelo disposto na IN SRF 404/2004, art. 8º, inciso I, “b”. ”

b.1", § 4º, I. "b". Foram objetos de glosa as despesas apresentadas pela empresa que não se enquadravam na definição supramencionada: "os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto"; neste caso, açúcar e outros produtos sujeitos ao regime não cumulativo do PIS. Relação das notas fiscais com direito a crédito, mantidas pela fiscalização, às fls. 377 a 379".

Foram glosadas as notas fiscais de serviço que não correspondiam ao conceito de insumo na fabricação de açúcar e levedura, as que deveriam ter sido ativadas (vez que a empresa não comprovou que não houve aumento da vida útil do bem reparado em mais de um ano) e aquelas cuja descrição não permitia determinar se correspondiam a custo ou despesa operacional.

Também não procede as alegações da recorrente no que concerne que não houve a preocupação da autoridade lançadora quanto a especificação de cada tipo ou categoria de serviço e sua identificação, aspectos de suma relevância para a caracterização e legitimação da glosa. No Termo de Diligência (fls. 613/620) a fiscalização elaborou relatório bem detalhado no tópico “LINHA 3 - SERVIÇOS UTILIZADOS COM INSUMO”, onde descreve que,

LINHA 3 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO - A fiscalização entendeu que a informação contida na linha 13-Outros valores com direito à crédito deveria ser informada na linha 3 da ficha 4 do Dacon - serviços utilizados como insumo, por se tratar de serviços prestados por pessoa jurídica. Portanto não houve glosa total do informado pela Santa Cândida na Linha 13 — Ficha 04, mas simplesmente a análise como sendo linha 3 da mesma ficha: (...).

Seguindo o tópico, a fiscalização explicita no documento toda fundamentação e as base legal sobre os conceitos de insumos para fins de creditamento sobre tais bens e serviços, especificando as glosas efetuados (fl. 616):

(...) Com a base legal acima foram efetuadas as seguintes glosas:

-"não corresponde ao conceito de insumo" - notas fiscais de serviços não relacionados com o processo produtivo, citados no anexo, como por exemplo leitura mensal, controle de pragas, assessoria técnica, locação de toalhas, conserto de rádio, cópias de chaves, locomoção de motoristas.

-"NF não identifica se é custo ou despesa" - notas fiscais com descrição genérica não sendo possível identificar se é despesa ou custo.

-"valor que deveria ser incorporado ao ativo" - notas fiscais de reformas de equipamentos que deveriam ser ativadas em razão do aumento da vida útil do bem reparado.

As partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos que respondam diretamente pela fabricação ou produção de bens destinados à venda, podem ser consideradas insumos para efeito de apuração de créditos relativos à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativas, desde que referidas partes e peças sofram alterações decorrentes da ação diretamente exercida no processo de fabricação do produto que está sendo produzido e desde que não estejam incorporadas ao ativo imobilizado da empresa.

Com efeito, revendo os termos do relatório do Fisco, se verifica que, concernente aos materiais acima especificados, *a priori*, sua admissão não foi vetada, entretanto, restringida àqueles enquadrados no conceito do termo “insumo”, este quando refere-se aos bens e serviços utilizados diretamente no processo industrial ou produtivo.

Nas PLANILHAS denominadas Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal (fls. 450/455), a fiscalização demonstra, na coluna especificada para as *L03 – Serviços Utilizados como insumo*, quais notas fiscais os créditos foram glosados e as que os créditos foram mantidos. As glosas estão assim motivadas: *as que não corresponde ao conceito de insumo, valor que deveria ser incorporado ao ativo e nota fiscal não identificada se é custo ou despesas.*

Quanto a alegação de que nenhum dos serviços, tomados pela Recorrente e que foram utilizados no seu processo produtivo, se enquadram entre aqueles que são passíveis de registro no ativo imobilizado ou permanente, de acordo com as normas contábeis geralmente aceitas, bem como com as de regência do IRPJ, verificamos que a fiscalização relata em seu Termo de Constatação Fiscal que:

(...) “*Foram glosadas as notas fiscais de serviço que não correspondiam ao conceito de insumo na fabricação dos produtos de incidência não-cumulativa, as que deveriam ter sido ativadas (vez que a empresa não comprovou que não houve aumento da vida útil do bem reparado em mais de um ano) e aquelas cuja descrição não permitia determinar se correspondiam a custo ou despesa operacional*”.

Se as partes e peças adquiridas no caso, forem para máquinas ou equipamentos que estiverem no ativo imobilizado, deixarão de ser consideradas como insumos e poderão gerar créditos decorrentes de depreciação futura, conforme previsto na Lei nº 10.637/2002, art. 3º, Inciso VI, combinado com o seu § 1º, Inciso III, (c/ artigo 15 da Lei nº 10.833/2003). Desta forma, esses produtos que atuam diretamente em todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, que representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra sua aplicação, devem ser capitalizados, consoante estabelece o art. 346 do RIR (Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/1999) .

Verifica-se no Termo de Diligência que:

(...) *A Santa Cândida possui uma moenda com seis ternos. Apresentou descritivos de manutenção da recepção de cana, do preparo da cana e da moenda. Da descrição verifica-se que as mesas alimentadoras, as esteiras metálicas, bem como a moenda são desmontadas e recuperadas ao final da Safra com troca de pinos, buchas e outras peças de acordo com o projeto de engenharia.*

Os ternos são compostos por castelo, bagaceira, cabeçotes, rolos e pentes. Nas notas fiscais de serviços não se verifica a aquisição ou instalação desses elementos anualmente.

As notas fiscais de serviços glosadas referem-se a soldas, frisamentos, aplicações de chapas inox, válvulas, hidrojateamento, recuperação de cilindros, desfibrilador, usinagem, etc, portanto são substituições de partes e peças que resultam em aumento da vida útil em mais de um ano, devendo ser ativadas. Também consideramos que devem ser ativados as notas fiscais de fornecimento de mão de obra de pedreiros, pintores e serviços de engenharia.

Como se vê, consta do Termo de Constatação que a empresa Santa Cândida possui uma moenda com seis ternos e ainda apresentou descriptivos de manutenção da recepção de cana, do preparo da cana e da moenda. Verifica-se que as mesas alimentadoras, esteiras metálicas, bem como a moenda são desmontadas e recuperadas ao final da safra com troca de pinos, buchas e outras peças de acordo com o projeto de engenharia.

Assim, não procede as alegações da recorrente no que concerne não haver a preocupação da autoridade lançadora quanto a especificação de cada tipo ou categoria de serviço e sua identificação, aspectos de suma relevância para a caracterização e legitimização da glosa. A fiscalização elaborou um demonstrativo, detalhando que como regra foram glosados os serviços que não se enquadravam no conceito de insumo, ou seja, os serviços que não quedaram-se demonstrados que estavam diretamente ligados à produção dos produtos não cumulativos.

Portanto, uma vez que a Recorrente não junta provas contrárias nos autos, correto as glosas de parte dos valores dos serviços tomados pela Recorrente,

4.9) *Aluguel de Máquinas e Equipamentos*

Aduz a recorrente em seu recurso que:

(...) “*Segundo a dicção do Fisco, não geram direito a crédito o aluguel de máquinas, escavadeira ou guindaste, porque a Recorrente não demonstrou terem sido eles utilizados na fabricação do açúcar.*

A respeito há que se ter presente que a escavadeira é utilizada na tanto movimentação da matéria-prima (cana-de-açúcar), como no transporte e movimentação do açúcar em bruto. O mesmo se dá com o guindaste que faz a movimentação dos contêineres de açúcar, tanto no empilhamento e armazenagem quanto no carregamento nos veículos de transporte. É também utilizado na movimentação de peças e equipamentos pesados.

Assim, ou se deveria reconhecer o direito ao crédito integral ou, ao menos, proporcional na hipótese de movimentação da matéria-prima da qual deriva tanto o açúcar como o álcool.

Tal questão foi dessa forma analisada pela fiscalização em seu Termo de Constatação Fiscal (fls. 100/103):

*Também não geraram direito a crédito o aluguel de máquinas que não se enquadravam no disposto no art. 66, inciso II, “b” da IN 247/2002: “**aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa**”. Assim, não foram consideradas as Notas Fiscais referentes a aluguel de escavadeira, andainas ou guindastes, máquinas que a empresa não demonstrou terem sido utilizadas na fabricação de açúcar e outros produtos com direito ao crédito da COFINS não cumulativo. Relação das notas fiscais com direito a crédito, mantidas pela fiscalização, às fls. 377 A 379 (grifamos).*

O artigo 3º da Lei nº 10.637/02 prevê a utilização das despesas de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Porém, como se verifica no Termo de Diligência efetuado pela fiscalização (fls. 613/620, *Linha 6 –Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas*, tais despesas foram glosadas porque verificou-se que tratam de locação de máquinas e equipamentos referente à atividade de construção civil da empresa:

LINHA 6 - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS - O artigo 3º da Lei 10.833/03 prevê a utilização das despesas de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Foi considerada, alem do apresentado, a NF 1030 de 06/08/04 da Transelev referente a uma empilhadeira Mitsubishi.

Já, quando analisamos as planilhas denominadas Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal (fl. 452), a fiscalização demonstra, na coluna especificada: *L06 – Aluguel de Máquinas e Equipamentos*, quais notas fiscais os créditos foram glosados e as que os créditos foram mantidos.

Concluindo, note-se que neste caso, não assiste razão a recorrente, uma vez que todas as notas fiscais apresentadas e informado pela Santa Cândida, foram totalmente mantidos pela fiscalização, conforme demonstrativo – *L06*, de fl. 452.

Assim, não conheço do recurso no que se refere a essa parte, por falta de interesse recursal.

4.10) Do Leasing

A empresa em seu recurso argumenta que, (...) “*A Fiscalização, é omissa ao fato tanto no Despacho Decisório como no Termo de Verificação Fiscal, porém elaborou os demonstrativos e fichas do DACON de acordo com seu critério e entendimento, desprezando as informações prestadas anteriormente pela Recorrente no mesmo DACON relativamente aos créditos, oriundos de operações de arrendamento mercantil (leasing), que foram sumariamente glosados.*

Assim, no DACON elaborado pelo Fisco não constou sequer uma das aquisições de bens na modalidade de leasing, sendo que, na realidade existem várias no período examinado que, inexplicavelmente, foram desprezadas. Nada há no bojo dos autos que indique, especifique, ou sequer sugira o porque da glosa ou da omissão naquele DACON dos valores relativos aos contratos de leasing ignorados pelo Fisco.

Não procede a alegação de omissão colocada pela recorrente, senão vejamos o que foi relatado sobre este tema no Termo de Constatação Fiscal (fls. 299/303):

A partir de 01/05/2004 em virtude de alterações na Lei 10.637/2002, introduzidas pela Lei 10.865/2004, deixaram de dar direito a crédito: despesas financeiras, aquisições de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda anteriores a 01/05/2004. Portanto, os valores referentes a esses lançamentos foram glosados.

E o Fisco segue informando no Relatório de Diligência (fls. 613/620):

LINHA 8 - ARRENDAMENTO MERCANTIL - mantidas as despesas informadas de duas Saveiros e uma Kombi.

Nas PLANILHAS denominadas Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal (fl. 453), a fiscalização demonstra, na coluna especificada para as *L08 – Arrendamento Mercantil*, quais notas fiscais os créditos foram glosados e as que os créditos foram mantidos.

Note-se que, neste caso específico, todas as notas fiscais apresentadas e informado pela Santa Cândida, os créditos foram totalmente mantidos pela fiscalização, conforme se visualiza no demonstrativo de fl. 453.

Portanto não assiste razão a recorrente em reclamar de omissão ou do motivo da glosa efetuado pelo fisco.

Assim, não conheço do recurso no que se refere a essa parte por falta de interesse recursal.

4.11) Da Aquisição de Insumos de Pessoas Jurídicas

De acordo com a Administração tributária, a vinculação dos créditos aos tipos de receitas auferidas deve ser realizada diretamente quando for possível identificar a sua vinculação exclusiva a cada tipo de receita, sendo que, em relação aos custos comuns das atividades cumulativas e não cumulativas, faculta-se à pessoa jurídica a utilização de qualquer dos critérios previstos no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a apropriação direta (no caso de a pessoa jurídica possuir sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração) ou o rateio proporcional.

No que se refere a esse tópico, a recorrente alega que:

(...) “No indigitado DACON elaborado pela Fiscalização foi utilizado e aplicado, indevidamente, para fins de cálculo do valor a ser creditado nas aquisições de cana-de-açúcar, efetuadas de Pessoa Jurídica, o mesmo critério e método de apuração adotado para se apurar o Crédito Presumido (para o PIS 70% e para a COFINS 80%), reduzindo, sem base legal, o montante do crédito a ser aproveitado pela Recorrente. Igualmente, ao item imediatamente anterior, nada há nos autos e nas notas feitas a ele que esclareça o motivo e justifique tamanha parcialidade”.

Veja-se o que informa a fiscalização no Termo de Diligência (fl. 615):

(...) *Cana Adquirida de Pessoa Jurídica - A empresa informou o total de cana adquirida de pessoa jurídica - R\$ 2.027.170,69. A fiscalização aplicou sobre este valor o percentual 57,95% referente a cana utilizada na produção do açúcar e acrescentou o frete proporcional a cana adquirida de pessoa jurídica utilizada na produção do açúcar, valor informado como sendo linha 3 e apurado na conta 30101003004020 - Despesas de Fabricação - Transporte de Cana de Açúcar, demonstrados no anexo do Termo de Constatação Fiscal.*

Observe-se que, quanto ao rateio cabe esclarecer que o percentual das receitas cumulativas e não-cumulativas foi informado pela própria requerente, conforme consta das planilha à fls. 274/294 (informações da própria fiscalizada), sendo nela apurado o percentual das receitas cumulativas (álcool carburante) em relação ao total das receitas e, por diferença, o percentual das não-cumulativas.

Como se sabe, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência "não cumulativa" do PIS/PASEP em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Para tanto, a pessoa jurídica deverá alocar, a cada mês, separadamente para a modalidade de incidência as parcelas dos custos respectivos.

No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à "não cumulatividade" e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

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

b) 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.

Verifica-se que o método eleito pela Recorrente foi aceito pela Fisco e aplicado consistentemente por todo o período analisado.

4.12) Da Aplicação Indevida de Rateio

Dispõe o § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que “*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*”.

Como já abordado no tópico anterior, a regra acima implica em que, se o contribuinte auferir receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não-cumulativo, os insumos apenas gerarão crédito na proporção em que forem aplicados nestas últimas.

A comercialização de álcool “para fins carburantes” submete-se à incidência de PIS/Cofins pelo regime cumulativo, de modo que, por não se submeter ao regime não-cumulativo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os insumos aplicados na sua produção não geram direito de crédito.

Nesse contexto a recorrente alega em seu recurso que:

“Houve, ainda, no DACON da fiscalização, aplicação indevida de rateio proporcional para fins de apurar o valor do crédito, em situações em que o crédito deve ser integral, a exemplo dos serviços de ensacamento, marcação e manuseio da sacaria, serviços estes utilizados especificamente na produção do açúcar. Da mesma forma, esse erro crasso foi cometido em relação à levedura, sendo que por serem ambos os produtos não cumulativos, o crédito corresponde a 100%”.

Como se observa, a Recorrente sustenta que a fiscalização, ao fazer os ajustes na base de cálculo do PIS e COFINS, distorceu os valores do crédito em que nos casos citados os créditos deveriam ser integrais.

Veja-se que no Termo de Diligência elaborado pela fiscalização, esclarece que (fls. 613/620):

(...) PERCENTUAIS DE RATEIO COM BASE NAS RECEITAS - Conforme previsão contida na Lei 10.833/03 - artigos 6º (exportação) e 3º, § 8º, II (não cumulativas) os rateios tem a seguinte regra:

"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. "

A fiscalização apurou, primeiramente, o percentual das receitas cumulativas (álcool carburante) em relação ao total das receitas no mês, e considerando a diferença para 100% como o percentual das receitas não cumulativas, mesmo valor utilizado pela Santa Cândida - 65,36%. O percentual de exportação foi obtido, pela fiscalização, como sendo o total das exportações de produtos não cumulativos (açúcar e levedura) dividido pelo total das receitas não cumulativas (descontando-se as receitas cumulativas do total das receitas no mês) resultando em 79,49%. A empresa apurou como sendo o total das exportações de produtos não cumulativos dividido pelo total das receitas descontado o álcool exportado (não descontou o álcool no mercado interno como nos meses anteriores), apurando 71,99%.

Portanto, não conseguimos vislumbrar as inconsistências apresentadas pela recorrente, uma vez que não demonstra claramente, com base em documentos e números, onde se encontra as referidas distorções, pois examinando os autos e verificando-se os rateios mencionados, conclui-se pela inclusão de tais serviços nas referidas composições dos rateios, exceto àqueles que foram objeto de glosa.

Isto posto, não leva a outro caminho senão à manutenção da forma com procedeu a fiscalização nesse tópico, fazendo-se, obviamente, os ajustes necessários, decorrentes desta decisão.

5) Das provas

Como já analisado neste voto, a fiscalização apurou glosas de bens e serviços. A recorrente, porém, com exceção relativo às vendas de **álcool para outros fins efetivamente comprovadas pela Recorrente**, não anexou aos autos as provas junto com suas manifestações contrárias aos outros itens glosados, o que acaba por ser um empecilho à comprovação de suas alegações. Não sendo possível a análise do vínculo entre as supostas determinações e os gastos que elas o teriam obrigado.

O reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior do tributo, desse modo, afim de comprovar a existência do crédito alegado, a interessada deve instruir sua defesa, em especial a manifestação de inconformidade, com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972:

"Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No processo administrativo fiscal, assim como no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é de quem alega a sua existência, ou seja, do interessado, é assim que dispõe a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 no seu artigo 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido os artigos 333 e 396 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973-CPC:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações.

6) Da apresentação das provas

O artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 em seu § 4º determina, ainda, o momento processual para a apresentação de provas no processo administrativo fiscal, bem como as exceções albergadas que transcrevemos a seguir:

“§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

A análise da norma supracitada é clara e direta ao estabelecer o momento correto a serem carreadas as provas a fim de substanciar os argumentos da Recorrente, qual seja, na manifestação de inconformidade, contudo, esta turma recursal tem firmado entendimento no sentido de admitir, excepcionalmente, a análise de provas trazidas em sede de recurso voluntário, quando estas não dependam de análise técnica aprofundada e sejam complementares às provas trazidas em Manifestação de Inconformidade, contudo, mesmo neste momento processual, não foram trazidas aos autos quaisquer outros documento que provassem que o sujeito passivo realizou gastos em decorrência das glosas de bens e serviços apurados pelo fisco, excetuando-se a já comentada.

7) Conclusão

Diante das considerações e fundamentos acima expostos, voto da seguinte forma:

- não conhecer** do recurso voluntário na parte concernente aos seguintes itens: despesas com **aluguel de máquinas e equipamentos** (item 4.9) e relativo às operações de arrendamento mercantil – **Leasing** (item 4.10), por falta de interesse recursal.

- CÓPIA**
- b) **na parte conhecida**, para: rejeitar as preliminares, e
 - c) **dar provimento parcial**, para reconhecer o direito do crédito calculado da COFINS não cumulativo calculado sobre os seguintes itens: **graxa (item 4.3)**; dos insumos utilizados nas vendas de **álcool para “outros fins”** (referente às notas fiscais comprovadas no item 4.5.2); na aquisição de material de **embalagem** (item 4.6), e o **ajuste no valor do Estoque de Abertura** (item 4.7), conforme o contido neste voto;
 - d) **negar provimento** em relação aos seguintes itens: **lubrificantes** (item 4.4), **serviços utilizados como insumos** (item 4.8) e dos **produtos químicos** adquiridos pela recorrente (item 4.5.1), e
 - e) manter o entendimento do Fisco em relação aos créditos decorrentes da aquisição de insumos de pessoas jurídicas, já que os cálculos foram baseados em dados da próprio sujeito passivo (itens 4.11 e 4.12), de acordo com o contido neste voto.

Este julgado limitou-se a reconhecer o direito em tese, ficando a quantificação do crédito, o cálculo e a homologação da compensação declarada a cargo da autoridade administrativa da circunscrição fiscal do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Relator