



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

Processo nº 13827.001007/2010-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.396 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de julho de 2014
Matéria PIS e Cofins
Recorrente COSAN S/A INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida DRJ RIBEIRÃO PRETO (SP)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa:

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL DOS CUSTOS COMUNS ENTRE AS RECEITAS NO MERCADO INTERNO E AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. FORMA DE CÁLCULO. INCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS.

Por “receita bruta total auferida no mês”, a que se refere o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, dispositivo invocado pelo Fisco para se obter o percentual a ser aplicado na vinculação dos custos, despesas e encargos comuns às receitas no mercado interno e às receitas de exportação, deve ser compreendida apenas aquelas decorrentes da “receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia”, consoante, aliás, preceitua o § 1º, do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002. Desta forma, há que referido cálculo ser integrado pelas “Receitas Financeiras”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em não se conhecer da matéria referente à inclusão dos custos com benfeitorias no cálculo do crédito das contribuições pela falta de interesse recursal.

Na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

1) Admitir como insumos e, por consequência, a inclusão dos custos abaixo relacionados no cálculo do crédito das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

1.a) Custos com serviços de transporte de pessoal e de cana-de-açúcar;

1.b) aquisição de camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes;

1.c) aquisição de materiais aplicados na manutenção de tratores, máquinas agrícolas e veículos Chevrolet;

1.d) serviços em motores de máquinas agrícolas, compra de pneus, extintores de incêndio e radiadores;

1.e) serviço de manutenção dos prédios ligados ao tratamento do caldo - manutenção elétrica;

1.f) rebobinamento de motor elétrico, sinalização visual, aquisição de equipamentos de segurança, de parafusos utilizados nos maquinários do setor produtivo, de vedações e de peças de máquinas industriais;

1.g) serviços de manutenção da balança de cana;

1.h) serviços de manutenção da destilaria de álcool – manutenção predial em construção civil e de rede elétrica, compra de extintores de incêndio, de materiais de manutenção de bombas, de peças e de acessórios hidráulicos

2) Admitir a inclusão dos custos com armazenagem no cálculo do crédito a ser descontado das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

3) Determinar a inclusão das receitas financeiras no cálculo do percentual de rateio previsto no §8º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; e

4) Determinar a inclusão das despesas com o arrendamento das terras utilizadas no processo produtivo da sociedade do crédito das exações no cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições apuradas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Vencidos o conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida quanto às peças de reposição. O conselheiro Fernando Luiz da Gama D Eça quanto aos custos com aeronaves, veículos e embarcações. O conselheiro João Carlos Cassuli Junior quanto aos custos com aeronaves, veículos e embarcações, quanto ao custo com combustíveis, quanto aos custos com recarga de extintores, higienização, transporte de resíduos, manutenção de big bag, serviços em veículos, vulcanização de pneus. O conselheiro João Carlos Cassuli Junior quanto aos custos

com aeronaves, veículos e embarcações, quanto ao custos com recarga de extintores, higienização, transporte de resíduos, manutenção de big bag, serviços em veículos, vulcanização de pneus. Votaram pelas conclusões na matéria referente aos custos com peças de reposição os conselheiros Pedro Souza Bispo e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva, João Carlos Cassuli Junior. Apresentará declaração de voto o conselheiro João Carlos Cassuli Junior quanto aos custos com peças para reposição.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente
Substituto.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Pedro Souza Bispo, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca e Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos, colaciono o relatório da Resolução nº 3402-000410, de 24/05/2012:

O presente processo da de dois autos de infração, constituindo créditos tributários referentes ao PIS e a Cofins dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro e março de 2006.

A Autoridade Fiscal efetuou glosas de créditos referentes aos seguintes custos: oficinas elétricas, arrendamento de terras, produção terceirizada de cana-de-açúcar, mecanização agrícola, desenvolvimento agrônomo, transporte agrícola, armazém de açúcar, balsa, supervisão e serviços de tratamentos culturais, administração e controle agrícola, supervisão manutenção agrícola, materiais de manutenção que não se enquadravam no conceito de insumos, insumos indiretos, laboratório industrial e microbiológico, balança de cana, preparo e moagem, alojamento agrícola, laboratório teor sacarose, oficina mecânica, meio ambiente, recepção/armazenagem/alimentação, manutenção conservação civil, fabricação de açúcar, vinhaça, área administrativa, oficina caldeiraria, ICMS débito direto, transporte industrial, frete na compra de insumos(quando os insumos não puderam ser identificados), alugueis de veículos, depreciação do imobilizado (quando não associados aos centros de custos da produção industrial), depreciação de itens adquiridos antes de 01/05/2004, despesas com software, pernoite de técnicos, movimentações de estoque sem as datas de aquisição de bens, e os itens não relacionados à produção e nas obras de benfeitorias.

O sujeito passivo inconformado com a autuação protocolou impugnação na qual refuta as glosas referentes às ferramentas

operacionais - materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana de açúcar, na destilaria de álcool - referentes aos combustíveis, referente aos serviços de manutenção ligados à produção, referentes aos bens adquiridos para revenda, referente às despesas de arrendamento agrícola, referentes às benfeitorias em imóveis, referentes aos bens adquiridos de pessoa física, referentes aos alugueis de máquinas, equipamentos e prédios e referentes às peças de reposição – camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes.

A 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto julgou improcedente a impugnação e manteve todas as glosas efetuadas pela Fiscalização.

Irresignado com a decisão da DRJ, protocolou recurso voluntário, no qual alega, em síntese, que:

a) A Receita Federal do Brasil, a pretexto de "interpretar" e "aplicar" a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de "insumos" na Instrução Normativa nº 247/02. Segundo o fisco federal, são "insumos" utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, exclusivamente, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Também são "insumos" os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação do produto. Tal restrição, porém, padece de manifesto vício de ilegalidade, na medida em que o poder regulamentador do Executivo está adstrito apenas e tão somente a assegurar a fiel execução das leis, não podendo, em hipótese alguma, inovar na ordem jurídica, seja ampliando, seja reduzindo, ou seja, alterando o sentido e conteúdo da lei;

b) Não há como prevalecer as glosas relativas: 1) aos combustíveis adquiridos para transporte do produto para exportação; 2) ao transporte da mão de obra; 3) aos serviços prestados para obtenção dos produtos exportados, mesmo que esses serviços não se integrem ao produto final; 4) aos custos com armazenagem de álcool e açúcar; 5) aos custos com materiais utilizados em imóveis de uso da empresa, trabalhos de alvenaria, na colocação de caixilhos/portas e outros materiais de construção – todos esses materiais foram utilizados para benfeitorias em imóveis ligados à produção; 6) aos serviços prestados por pessoa física - transporte de resíduos industriais e vinhaça, para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante; 7) aos alugueis de aeronaves, embarcações e veículos; 8) aos custos com a aquisição de moendas, peças de reposição – camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes; e 9) aos custos com as ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial,

no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool.

c) A receita financeira faz parte da receita bruta sujeita à incidência das exações, logo, deverá fazer parte do rateio proporcional previsto no art. 3º § 8º da Lei nº 10.833/2003;

d) No amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito referentes a esses custos.

Termina sua petição recursal requerendo a reforma da decisão de primeira instância para fins de cancelar o auto de infração e reconhecer integralmente os créditos das contribuições para o PIS e para a Cofins não cumulativa referente aos fatos geradores de 30/01/2006, 28/02/2006 e 30/03/2006..

A 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF converteu o julgamento em diligência para que fossem verificados:

- 1) Quais os valores das despesas com combustível aplicados diretamente na produção, seja no transporte de pessoas, seja na alimentação de máquinas?
- 2) Quais os valores referentes a mão-de-obra aplicados diretamente na produção?
- 3) Quais são os serviços utilizados para a produção?
- 4) Quais foram os valores dos custos com benfeitorias em imóveis ligados à produção?
- 5) Quais foram os valores dos custos com benfeitorias que não tem ligação com o processo produtivo?
- 6) Qual o papel das aeronaves, das embarcações e dos veículos no processo produtivo?
- 7) Qual a ligação das peças de reposição - camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes - com processo produtivo?
- 8) Quais são as ferramentas operacionais, os materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool que foram glosados pela fiscalização e qual a participação de cada um no processo produtivo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP realizou a diligência.

O Sujeito Passivo apresentou sua manifestação a sobre o resultado da diligência.

Os autos retornaram para análise deste Colegiado

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto. Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, passo à análise.

Custos com Benfeitorias.

O recorrente se insurge contra as glosas efetuadas referentes às benfeitorias realizadas para desvio de águas e córregos, transformação da balança de cana, irrigação da vinhaça, por serem indispensáveis ao correto desenvolvimento da atividade agroindustrial.

A Autoridade Fiscal apresentou planilha com os valores utilizados para crédito com benfeitorias em imóveis ligados à produção e mantidos na base de cálculo dos créditos.

Acontece que analisando a planilha contida no termo final da diligência, constata-se que esses valores foram incluídos no cálculo do crédito. Portanto, não foram glosados e não fazem parte do conflito de perspectiva posto nestes autos.

Ressaltado esse fato, é de conhecimento de todos que para o avanço à análise de mérito da matéria delimitada no momento da impugnação, deve-se investigar se foram observados os requisitos mínimos impostos por lei, cuja ausência implica a pronta inadmissão da peça recursal, sem que se investigue ser procedente ou improcedente a própria irresignação veiculada no recurso.

As atividades do julgador direcionadas para aferição da presença desses pressupostos recebem o nome de juízo de admissibilidade. Esse juízo antecede lógica e cronologicamente um outro subsequente juízo, qual seja o juízo de mérito, no qual é analisada a pretensão recursal.

O professor Barbosa Moreira observa que *a questão relativa à admissibilidade é, sempre e necessariamente, preliminar à questão de mérito. A apreciação desta fica excluída se àquela se responde em sentido negativo.*

Os requisitos viabilizadores do exame do mérito recursal são divididos pelo professor Barbosa Moreira em duas categorias: “requisitos intrínsecos (concernentes à própria existência do poder de recorrer) e requisitos extrínsecos (relativos ao modo de exercê-lo)”. Alinham-se no primeiro grupo o cabimento, a legitimidade para recorrer, o interesse recursal e a inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer. O segundo grupo é composto pela tempestividade, a regularidade formal e o preparo.

Temos a consciência de que nem todos os requisitos de admissibilidade devem ser observados no âmbito do processo administrativo. Contudo, ao examinar a possibilidade de seguimento do recurso, o julgador administrativo deve estar atento para alguns dos requisitos, a saber: o interesse recursal, a legitimidade, a inexistência de fato impeditivo ou

extintivo do poder de recorrer, a regularidade formal e a tempestividade. Atendidos todos eles, fica permitida a análise do *meritum causae*.

Após esse breve intróito, regressando aos autos, conforme já relatado, não há sucumbência do recorrente na matéria que trata utilização dos custos com benfeitorias para fins de cálculo de créditos do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade, logo, não há interesse recursal, senão vejamos:

Nas linhas do professor Bernardo Pimentel:

O requisito de admissibilidade do interesse recursal está consubstanciado na exigência de que o recurso seja útil e necessário ao legitimado. O recurso é útil se, em tese, puder trazer alguma vantagem sob o ponto de vista prático ao legitimado. É necessário se for a única via processual hábil à obtenção, no mesmo processo, do benefício prático almejado pelo legitimado.

Araken de Assim define o interesse recursal:

O interesse em impugnar os atos decisórios acudirá ao recorrente quando visar à obtenção de situação mais favorável do que a plasmada no ato sujeito ao recurso e, para atingir semelhante finalidade, a via recursal se mostra o caminho necessário.

À luz dessa noção básica, o interesse em recorrer resulta da conjugação de dois fatores autônomos, mas complementares: a utilidade e a necessidade do recurso.

A utilidade do recurso estará caracterizada quando da interposição porventura cabível há de resultar ao recorrente situação mais favorável que a defluente do ato impugnado. A necessidade do recurso resta evidente quando apenas por meio dele o recorrente pode alcançar situação mais favorável.

Regressando aos autos, como dito alhures, não houve glosa dos valores referentes aos custos com benfeitorias, logo, a utilidade de parte do recurso que trata dessa matéria está prejudicada, pois não haverá situação mais favorável do que já foi conferido pela decisão recorrida. Sem a utilidade do recurso, quebra-se o binômio “necessidade-utilidade”, imprescindível para evidenciar o interesse recursal.

Forte nestes argumentos não conheço desta matéria por falta de interesse recursal.

Quanto às demais matérias, identifico todos os requisitos de admissibilidade, de sorte que passo ao mérito.

Trata-se de processo de pedido de ressarcimento do PIS e da Cofins apurados no regime da não cumulatividade referente ao 1º trimestre de 2006.

BENS E SERVIÇOS - INSUMOS

O Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, no processo nº 16707002127/2005-65 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha razão de decidir, *in verbis*:

O tema em questão enseja as maiores polêmicas acerca do PIS e Cofins não cumulativos em decorrência do termo “insumo” utilizado pelo legislador, sem a devida definição de sua amplitude, ou seja, se o insumo a ser considerado deva ser somente o “direto” ou se o termo deve abarcar, também, os insumos “indiretos”.

Nesse contexto, torna-se necessária uma maior reflexão sobre o tema. Os arts 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, dispõem sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Visando normatizar o termo “insumo” a Receita Federal editou as Instruções Normativas, IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º para a Cofins. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo “insumos” utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao 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. Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensejar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.

Nesse sentido, na doutrina preconizada por Fábio Pallaretti Calcini, a não cumulatividade vinculada ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS) não se presta a fundamentar a não cumulatividade do PIS e da Cofins, cujo pressuposto é a receita, ensejando, assim, uma maior amplitude para a obtenção dos créditos. A falta de pertinência se evidencia em se tratando de prestador de serviços.

As restrições legalmente impostas cingem-se ao art. 3º, § 2º, incisos I e II, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, que tratam de vedação de crédito decorrente de mão de obra paga a pessoa

física e aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Releva observar, em conformidade com o art. 3º, § 3º, incisos I e II, dos mesmos diplomas legais, a necessidade de que, tanto os bens e serviços adquiridos, como também os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, tenham como destino pessoa jurídica domiciliada no País.

Desse modo, proclama o referido autor; vez que as restrições, com caráter de excepcionalidade, estão expressamente consignadas em lei, os demais dispositivos normativos não poderiam ser elaborados de forma restritiva.

Conforme assevera Natanael Martins, levando em consideração o fato de que no caso das contribuições para o PIS e para a Cofins pelo regime não cumulativo a materialidade é a receita e não somente a atividade fabril, mercantil ou de serviços, constata que há a eleição de 'outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil'48, razão pela qual constata que, diante deste contexto, a noção de insumo 'erigido pela nova sistemática do PIS e da Cofins não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.

Nessa linha registra Pallaretti Calcini que as limitações à utilização do crédito são exaustivamente descritas nas duas leis, não comportando acréscimos. Assim, sustenta que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribuam para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Logo, os parâmetros trazidos pela Receita Federal seriam claramente restritivos, não se coadunando com o disposto nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

No âmbito do CARF as decisões têm caminhado no sentido de se flexibilizar o entendimento acerca do que deva ser considerado como insumo. Nesse contexto, relevantes as considerações do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no voto condutor, na CSRF, do acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010, processo nº 11065.101271/2006-47, conforme se observa de sua transcrição:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo GST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para

a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessa contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

“Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de ‘insumos’ aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão ‘insumos’, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como “insumo” combustível e lubrificante, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, 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.

Vejamos o dispositivo citado:

(...)

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no País, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional”.

Mais recentemente fora prolatado o acórdão nº 3202-00.226, em 08/12/2010, processo nº 11020.001952/2006-22, de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior que, após fazer diversas referências e citações doutrinárias, além de colacionar decisões administrativas, todas no sentido de que o conceito de “insumo” deve ser entendido em sentido menos restritivo do que o preconizado pelas normas editadas pelo Fisco Federal, arremata:

É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação de IPI).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

Em relação ao tema, o referido acórdão restou assim ementado:

[...]

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Feitas estas colocações, passo a expressar meu posicionamento acerca da matéria.

Conforme dito anteriormente, o cerne da questão reside no significado e abrangência do termo “insumo” consignado nos arts 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, cuja semelhante redação assim dispõem:

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

[...]

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

Em que pese a judiciosa motivação apresentada pelo conselheiro relator em seu brilhante voto condutor do aresto precitado, ousou discordar de sua conclusão assinalada na ementa, como segue: “O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ...”

Trava-se aqui, a mesma discussão do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, ou seja, se o insumo deve ser compreendido em seu sentido lato, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima e produto intermediário, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final, ou não.

O art. 290 do RIR/99 mencionado no acórdão referencia o método de custeio por absorção o qual apropria todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. Assim, o custo de produção dos bens ou serviços deverá compreender o custo de aquisição das matérias-primas e

secundárias, o custo de mão de obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção.

Já o art. 299, também do RIR/99, trata das despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real como sendo as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.

Suas matrizes legais são:

Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 13, §§ 1º e 2º (art. 290 do RIR/99), que assim dispõe:

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Por outro lado, o art. 299 do RIR/99 tem como matriz legal o art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, com o seguinte teor:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Tendo em vista a extensa redação levada a efeito no caso do Imposto de Renda, não posso compreender que o simples termo “insumo” utilizado na norma tenha a mesma amplitude do citado imposto. Acaso o legislador pretendesse tal alcance do referido termo teria aberto mão deste vocábulo, “insumo”, assentando que os créditos seriam calculados em relação a “todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa ou à obtenção de receita”. Dispondo desse modo o legislador, sequer, precisaria fazer constar “inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Creio que o termo “insumo” foi precisamente colocado para expressar um significado mais abrangente do que MP, PI e ME, utilizados pelo IPI, porém, não com o mesmo alcance do IRPJ que possibilita a dedutibilidade dos custos e das despesas necessárias à atividade da empresa. Precisar onde se situar nesta escala é o cerne da questão.

De se registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo. Como exemplo tem-se que, em relação ao citado acórdão, o qual tratou de créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:

17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. (grifei)

Em conclusão a Solução registra:

18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Destarte, entendo que o termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

Com base nas brilhantes linhas traçadas pelo Conselheiro Mauricio Taveira, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

A 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf entendeu que os autos não estavam maduros para julgamento e retornou-os para fase instrutória com o fim de sanar dúvidas que assombravam as mentes dos componentes do Colegiado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP realizou o trabalho de campo, ao final produziu um relatório fiscal, o qual o recorrente teve ciência e apresentou suas considerações acerca das conclusões da diligência.

Regressando a lide, passo ao exame dos itens reclamados pelo recorrente, tendo por base a diligência realizada e o conceito de insumo alhures detalhado, para tanto, reproduzo as conclusões da Autoridade Fiscal e os argumentos apresentados pelo recorrente no âmbito da diligência proposta.

- 1) Custos com combustível aplicados diretamente na produção, seja no transporte de pessoas, seja na alimentação de máquinas:

Autoridade Fiscal:

*Conforme informado pela empresa, a energia que movimenta a indústria é a proveniente da queima do bagaço da cana de açúcar, produzindo vapor que aciona turbinas, transformando a energia térmica em mecânica que movimentam moendas, picadores, desfibradores, etc, bem como geradores de energia elétrica utilizada em outros setores da indústria. **Essas despesas não foram objetos de glosas**, e não possuem valor de aquisição, mesmo porque o bagaço é resultado do processo de moagem da cana, que gera caldo e bagaço, sendo o caldo utilizado para produzir açúcar e álcool e o bagaço queimado nas caldeiras.*

No Recurso Voluntário a Cosan menciona que além do combustível ser indispensável para a atividade agrícola e o transporte da cana até a indústria, adquiri-o, também para o transporte do produto para exportação e transporte de pessoas.

O transporte dos produtos para exportação é feito através de empresas transportadoras contratadas para essa finalidade. Essas despesas não foram objeto de glosa e estão contabilizadas nas contas 6.1.01.24.2411 – Despesas com Exportação – Transporte Rodoviário e 6.1.01.24.2401 – Despesas com Exportação – Transporte Ferroviário.

O transporte de pessoas é feito, também, através da contratação de empresas de transportes de passageiros, sendo que não há previsão legal para apuração de créditos não cumulativos de PIS e Cofins para este tipo de despesa.

Dessa forma, conclui-se que não há aquisição de combustíveis aplicados diretamente na produção para alimentação de máquinas. O transporte de produtos para exportação e o de pessoas é feito por empresas contratadas, não havendo aquisição pela Cosan de combustível para essas finalidades.

Sujeito Passivo:

A recorrente informa que houve glosa de valores referentes a combustíveis que são utilizados na manutenção de seu maquinário industrial e para abastecer os veículos de seu processo produtivo.

No recurso voluntário, o recorrente reclama da glosa dos valores dos combustíveis adquiridos para transporte do produto para exportação, para transporte de matérias-primas, maquinários, adubos e mão-de-obra.

A empresa fiscalizada é produtora de açúcar e álcool (industrial e carburante), além de vender produtos derivados da fabricação de ambos, como bagaço e levedura. Também compra e revende os mesmos produtos, tanto no mercado interno como no externo.

Para a produção do açúcar e do álcool necessário se faz o corte, o carregamento e transporte da cana-de-açúcar até o estabelecimento industrial para que nele, parque fabril, haja a transformação da matéria-prima em produto final que será oportunamente comercializado.

Portanto, na operação de fabricação de álcool e açúcar, o combustível para os veículos de transporte de pessoal e de cana-de-açúcar, e os próprios serviços de transporte estão diretamente envolvidos no processo produtivo da empresa. Fato que possibilita o creditamento dos referidos custos.

Não obstante, entendo que a glosa dos custos com combustíveis utilizados no transporte dos produtos para exportação é devida, em vista de que esse serviço é feito através de empresas transportadoras contratadas para essa finalidade. Logo, o combustível é despesa da empresa contratada para realizar o serviço e não da recorrente.

- 2) Custos com mão-de-obra aplicados diretamente na produção.

Autoridade Fiscal:

A mão-de-obra aplicada diretamente na produção é a dos funcionários empregados. Os valores pagos estão contabilizados na conta 4.1.01.11.0000 – Custos Industriais – Fabricação de Açúcar e Alcool – Salários, correspondendo a R\$ 4.464.369,44 no primeiro trimestre de 2.006. Conforme prevê os §§ 2º dos artigos 3º das Leis 10.637 e 10.833: não dará direito a crédito o valor da mão de obra paga a pessoa física. Essa despesa não foi objeto de análise na ação fiscal, nem foi incluída na base de cálculo de créditos de PIS e Cofins apurada pela Cosan.

Sujeito Passivo:

Não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais - vinhaça - para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito de PIS não cumulativo, devendo referido crédito ser realizado de forma integral para não ferir a regra da não cumulatividade da contribuição.

Quanto a esses custos, o recorrente não apresentou dados que divergissem dos apurados na diligência fiscal. O texto acima reproduzido foi extraído do recurso voluntário.

Após apresentar a operação sob a ótica das partes envolvidas na lide, parto da premissa de que o ônus da prova é do recorrente, em vista do processo tratar de pedido de ressarcimento.

Diante do quadro apresentado, ao meu sentir, a afirmativas das partes convergem no sentido de que a operação efetuada é de prestação de serviço por pessoa física. Consoante noção cediça, a legislação veda o direito ao crédito relativo ao valor de prestação de serviço por pessoa física. Deste modo, mantenho a decisão da Delegacia de Julgamento quanto à glosa desses valores do cálculo do crédito das exações.

- 3) Custos com Serviços.

Autoridade Fiscal.

Todos os serviços apresentados como vinculados a um centro de custo ligado à produção foram mantidos, exceto alguns serviços que não atendem o conceito de insumo, conforme citado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 26), como por exemplo, recarga de extintores, higienização, transporte de resíduos, manutenção de big bag, serviços em veículos, vulcanização de pneus.

Serviços utilizados na produção: serviços de locação de equipamentos utilizados na produção, serviços na manutenção das moendas, caldeiras, turbinas, esteiras e demais equipamentos instalados nos setores lavagem de cana, moagem, tratamento do caldo, fermentação, fabricação de açúcar, geração de vapor, refinaria, ensacamento de açúcar e destilaria. Esses itens foram mantidos conforme apresentado nas planilhas fornecidas pela empresa e não fazem parte do Anexo II - Despesas Glosadas e Apuração da Base de Cálculo dos Créditos PIS Cofins 1º Trimestre 2006 (fls. 36/714).

Sujeito Passivo.

No recurso voluntário o recorrente alega:

No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Registre-se, por exemplo, que para a industrialização do açúcar e do álcool é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção.

Além disso, a Recorrente também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados a armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias. Não há como negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo. Por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização, em atenção ao princípio da não cumulatividade.

Na manifestação contra as conclusões da diligência, se pronunciou o recorrente da seguinte forma:

A fiscalização parte da equivocada premissa de que todos os bens e serviços utilizados na parte agrícola de produção não podem encontrar-se albergados pelo conceito de insumo, por entender que o processo de fabricação do açúcar e do álcool apenas se inicia quando da entrada da cana-de-açúcar na usina onde será processada.

A premissa firmada mostra-se em absoluta dissonância com a realidade fática e com a legislação que alberga os créditos indevidamente glosados. Percebe-se a prima facie que todos os serviços acima aludidos encontram-se albergados pela conceituação de insumo já devidamente esculpida pela lei e adotada pelo Tribunal Administrativo e, uma vez que tais serviços são indispensáveis ao desenvolvimento das atividades agroindustriais da Manifestante, deverão necessariamente gerar direito ao creditamento de PIS e COFINS, enquadrando-se como insumos da atividade, nos moldes do item III.2 desta manifestação.

Aliás, o próprio enquadramento jurídico da Recorrente como empresa agroindustrial já evidencia que a mesma deve, obrigatoriamente, ser responsável por parte da produção de sua matéria-prima, tal como preconizam o art. 22-A da lei 8.212, e o art. 2º, § 5º da IN 971/09.

Ora, depreende-se dos aludidos dispositivos que toda agroindústria possui como parte de seu processo produtivo a produção própria (integral ou parcial) de sua matéria-prima. No caso da Recorrente, o açúcar e o álcool constituem apenas o resultado final (produto) do processo produtivo realizado no qual a produção da cana-de-açúcar encontra-se inserida, e que tem início com a análise e obtenção da terra (própria ou de terceiros), planejamento (mediante levantamento topográfico, etc.) preparo, plantio e colheita da cana-de-açúcar, conforme demonstrado no item III.3 supra.

Verifica-se, desse modo, que a atividade agrícola de uma empresa agroindustrial do setor sucroalcooleiro tem intrínseca vinculação com a atividade de produção do açúcar e do álcool, razão pela qual todos os serviços utilizados na área agrícola da Manifestante devem ser consideradas como insumo, posto que encontram-se inseridas no processo produtivo da Manifestante.

Sendo assim, os bens e serviços listados no termo de diligência, bem como aqueles elencados no Termo de Verificação Fiscal não merecem prosperar, posto que afiguram-se indispensáveis ao desenvolvimento do processo produtivo da Manifestante, concedendo o direito creditório de PIS e COFINS com fulcro no art. 3º, inciso II, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Como se pode notar, o sujeito passivo se limitou a discordar de forma generalizada da conclusão da diligência. Não houve dissecação pelo recorrente dos serviços utilizados e a efetiva aplicação em seu processo produtivo.

Pela perspectiva apresentada nos autos, levando em conta que o ônus da prova é do recorrente, entendo que as glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pela Delegacia de Julgamento estão corretas.

4) Custos com Aeronave, embarcação e veículos.

Autoridade Fiscal.

Conforme consta no Recurso Voluntário (fl. 1211), as aeronaves são utilizadas para pulverizar a plantação, com adubos e fertilizantes, os veículos transportam insumos como adubo, água, cana de açúcar e as embarcações transportam produtos agrícolas (cana) em rios e lagos existentes nas fazendas, ou seja, utilizações ligadas às atividades de cultivo da cana de açúcar. No entendimento da fiscalização, essas despesas, não foram aceitas como base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, de acordo com os fundamentos expostos no Termo de Verificação Fiscal, e não fazem parte do processo de fabricação do açúcar e do álcool.

Anexadas, a este termo, as despesas glosadas na ação fiscal, relacionadas com aeronaves, embarcações e veículos, extraídas do Anexo II do Auto de Infração (fls 36/714):

Aeronaves – Glosados pagamentos à empresa Aeroagrícola Chapadão Ltda de aplicações de produtos na lavoura com a utilização de avião agrícola. Também houve glosas de pagamentos de alugueis de hangares e pernoite do helicóptero PR-COS, do helicóptero Jet Ranger Bell e da aeronave Baron 58.

Embarcações – Glosadas as despesas identificadas no centro de custo “Balsa”, por se tratar de manutenção das balsas utilizadas no transporte de cana por meio fluvial, não ligadas ao processo de fabricação do açúcar e álcool.

Veículos – Identificadas glosas de pagamentos de aluguel de veículos que foram utilizados nos centros de custos: Diretoria Agrícola, Imobiliário, Administração e Controle Agrícola, Arrendamento Imobilizado, Colhedeira de Cana Picada, Departamento de Fornecedor de Cana, Diretoria Industrial, Fiscal, Mão de Obra Agrícola, Patrimônio, Segurança do Trabalho, Segurança Patrimonial, Serviço Social, Serviços Administrativos, Supervisão Serviços Agrícolas, Topografia, Transporte Agrícola e Transporte Industrial.

Conforme prevê as Leis 10.637/02 e 10.833/03, artigo 3º, inciso IV, é permitido descontar créditos sobre alugueis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a PJ, utilizados nas atividades da empresa, não existindo previsão legal para veículo.

Sujeito Passivo.

No recurso voluntário o recorrente afirma que o art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003 permite o crédito das contribuições referentes aos alugueis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica e que sejam utilizados nas atividades da empresa.

Já na manifestação sobre a diligência, o recorrente foi mais minucioso e arrematou:

Assim como no que toca as glosas perpetradas sobre bens e serviços, as glosas mantidas sobre os dispêndios sobre veículos e aeronaves possuem como fundamento premissa da autoridade fiscal de que a área agrícola não faz parte do processo produtivo da Manifestante, aplicando-se o equivocado conceito de insumo preconizado pelas IN nº 247/2002 e IN nº 404/2004.

Ora, conforme demonstrado no item anterior, o processo produtivo da Manifestante se inicia com a escolha do solo, sua preparação e o cultivo da cana-de-açúcar, configurando uma atividade agroindustrial exatamente pelo fato de que seu processo produtivo começa no campo e termina após a entrega de seu produto final (açúcar e álcool).

Desta forma, mostrada a ilegalidade da premissa adotada pela fiscalização, tem-se por decorrência lógica que todas as glosas carecem de albergue legal, senão vejamos.

No tocante as aeronaves e embarcações, a própria fiscalização crivou que tais despêndios são realizados para a consecução da etapa agrícola do processo produtivo, razão pela qual os mesmos devem conferir o direito ao crédito de PIS e COFINS, com fulcro no art. 3º, inciso IV, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Imperioso ressaltar que as aeronaves alugadas possuem função vital para o processo produtivo, sendo utilizadas para a aplicação em massa de elementos químicos (agrotóxicos, fertilizantes e t c) , bem como para o planejamento e verificação do cultivo. Desta forma, tanto as despesas utilizadas com o aluguel de tais máquinas, como aquelas destinadas ao aluguel de seus respectivos hangares são classificadas juridico e contabilmente como custos de produção, conferindo a Manifestante o direito ao crédito do PIS e da COFINS.

A mesma sorte socorre às glosas realizadas sobre veículos, uma vez que a fiscalização manteve a glosa sobre diversos maquinários agrícolas excluindo-os espuriamente do conceito de de equipamentos crivados no art. 3º , inciso IV, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Não há como negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e no transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas e equipamentos utilizados para realizar a integração do processo produtivo que se inicia no campo e é finalizado na transformação da matéria prima ocorrida na indústria da Manifestante.

Resta comprovado que o processo de produção do açúcar e do álcool industrial se inicia com a atividade agrícola, sendo a etapa industrial apenas a parte final do processo. A título exemplificativo, veja-se que a glosa dos créditos pretendidos pela Manifestante atingiu centros de custos diretamente relacionados à atividade agrícola, tais como a atividade de colheita de cana, plantio, preparo do solo, transporte agrícola da colheita, entre outros, os quais são manifestamente indispensáveis à obtenção e tratamento do insumo de fabricação do açúcar e do álcool.

Impõe-se, desse modo, a análise do processo produtivo da Manifestante como um todo, não se podendo admitir a exclusão, de modo amplo, superficial e genérico, de todos os custos de produção relacionados à área agrícola, compreendendo o aluguel de aeronaves, embarcações e demais maquinários glosados pela pretensa classificação como veículos, todos sob o albergue do art. 3º inciso IV, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Agora digo eu.

Nos termos do art. 3º, IV das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, o sujeito passivo pode descontar créditos referentes à alugueis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, desde que utilizados no processo produtivo da empresa. Essa é a premissa que devemos ter em mente.

As aeronaves e as embarcações utilizadas no processo produtivo da sociedade não subsumem ao conceito de prédio, máquina ou equipamento, condição prevista em lei para inclusão destes custos no valor do crédito a ser descontado do valor do PIS ou da Cofins e até mesmo ressarcido ao contribuinte.

Na linha do entendimento mantido sobre o direito ao crédito das exações, ressalto que se o recorrente tivesse contratado o serviço de aplicação de agrotóxicos, fertilizantes, etc, e o serviço utilizasse aeronaves para a execução, não teria dúvida em aceitar a inclusão dos custos no cálculo do crédito.

A mesma linha deve ser aplicada às embarcações, o custo com o serviço de transporte utilizado no processo produtivo da empresa, como já tratado em momento anterior, deve fazer parte do cálculo do crédito.

Não obstante, não foram contratados esses serviços acima mencionados. Pelos autos, foram alugados aeronaves para executar a aplicação de agrotóxicos e fertilizantes e embarcações fluviais para transportar produtos agrícolas em rios e lagos existentes nas fazendas.

Por derradeiro, quanto aos veículos, é importante separar os de transporte e os que são considerados maquinários agrícolas.

De acordo com o apurado na diligência fiscal e não contraditado pelo recorrente, os veículos alugados correspondem:

Identificadas glosas de pagamentos de aluguel de veículos que foram utilizados nos centros de custos: Diretoria Agrícola, Imobiliário, Administração e Controle Agrícola, Arrendamento Imobilizado, Colhedeira de Cana Picada, Departamento de Fornecedor de Cana, Diretoria Industrial, Fiscal, Mão de Obra Agrícola, Patrimônio, Segurança do Trabalho, Segurança Patrimonial, Serviço Social, Serviços Administrativos, Supervisão Serviços Agrícolas, Topografia, Transporte Agrícola e Transporte Industrial.

Como se pode notar foram alugados diversos veículos para executar várias funções. Ao meu sentir, apenas a colhedeira de cana picada poderá ter seu custo agregado ao valor dos créditos das exações, nos termos do inciso IV, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

- 5) Custos com aquisição de peças classificadas pelo recorrente de “reposição” – camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes.

Autoridade Fiscal.

As camisas, bagaceiras, rodetes, luvas e flanges são peças da moenda (fl. 1074). As usinas possuem varias moendas que esmagam a cana de açúcar separando das fibras (bagaço). Portanto, essas peças fazem parte dos equipamentos utilizados na fabricação do açúcar e do álcool, estando ligados ao processo produtivo.

Não houve a consideração das despesas com aquisição desses componentes para fins de base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, em razão de possuírem vidas úteis superiores a um ano, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fl. 26).

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.

Sujeito Passivo.

O recorrente se limitou a afirmar que todos os elementos, diretos ou indiretos, necessários à produção estão no conceito de insumos e a glosa de seus valores no cálculo do crédito das exações é indevida.

Neste caso, como a própria fiscalização atestou que as peças fazem parte dos equipamentos utilizados na fabricação do açúcar e do álcool, estando ligados ao processo produtivo, reformo a decisão da DRJ e voto no sentido de incluir no cálculo dos créditos os valores referentes à aquisição desses elementos.

- 6) Custos com aquisição de ferramentas industriais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana de açúcar, na destilaria de álcool.

Autoridade Fiscal.

O primeiro critério de glosa utilizado foi a identificação do centro de custo em que a despesa foi apropriada. No anexo II – Despesas Glosadas e Apuração da Base de Cálculo dos Créditos PIS Cofins 1º Trimestre 2006 (fls. 36/714). Foram mantidos todos os itens identificados em centros de custos ligados à produção do açúcar e álcool. Nos itens de peças, aparelhos e materiais de manutenção, sem identificação do centro de custo, foram mantidos os valores vinculados às colunas: “comum”,

“açúcar” e “álcool”, entendendo-se que houve a utilização no processo industrial. As glosas de materiais de manutenção efetuadas nos respectivos centros de custo mencionados foram:

Mecanização Industrial – materiais aplicados na manutenção de tratores, máquinas agrícolas e veículos Chevrolet. Demais glosas feitas neste centro de custo referem-se a serviços em motores de máquinas agrícolas, pneus, extintores de incêndio, assentos e radiadores.

Nenhuma dessas despesas está ligada ao processo produtivo.

Tratamento do Caldo – contem glosas de materiais aplicados na manutenção predial (construção civil), manutenção elétrica predial, rebobinamento de motor elétrico, sinalização visual, equipamentos de segurança, todos não envolvidos com o processo produtivo.

Também foram glosados alguns parafusos, vedações e peças de máquinas industriais, que apesar de estarem no processo produtivo, não entram em contato com o produto, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fl. 23).

Balança de Cana – Todos os valores glosados neste centro de custo são materiais aplicados na manutenção predial (construção civil), não ligados ao processo produtivo.

Destilaria de álcool – Foram glosados: materiais aplicados em manutenção predial em construção civil e de rede elétrica, extintores de incêndio, materiais de equipamentos de informática, não ligados ao processo produtivo e, também, materiais de manutenção de bombas, peças e acessórios hidráulicos que são componentes de equipamentos que estão no processo produtivo, mas não mantém contato com o álcool.

Listado todos os itens glosados nos quatro centros de custos descritos acima, extraídos do Anexo II (fls.36/714) do Auto de Infração. Não identificado glosa de ferramentas operacionais.

Sujeito passivo.

Mantendo sua linha de defesa, cingiu-se a afirmar que todos os custos com o processo produtivo deve fazer parte do cálculo do crédito.

Pelas mesmas razões jurídicas e legais já explicitadas no item anterior, reformo a decisão *a quo* e voto no sentido de incluir no cálculo do crédito os valores gastos com os itens abaixo listados:

- a) Materiais aplicados na manutenção de tratores, máquinas agrícolas e veículos Chevrolet;
- b) Serviços em motores de máquinas agrícolas, pneus, extintores de incêndio e radiadores;

- c) Serviço de manutenção dos prédios ligados ao tratamento do caldo - manutenção elétrica;
- d) Rebobinamento de motor elétrico, sinalização visual, equipamentos de segurança, parafusos utilizados nos maquinários do setor produtivo, vedações e peças de máquinas industriais;
- e) Custos com manutenção da balança de cana;
- f) Custos com manutenção da destilaria de álcool – manutenção predial em construção civil e de rede elétrica, extintores de incêndio, materiais de manutenção de bombas, peças e acessórios hidráulicos.

ARMAZENAGEM

As despesas com armazenagem também foi prevista no inciso II, como insumo e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como integrante dos créditos descontáveis da exação. De sorte que afasto a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela instância *a quo*.

RATEIO E RECEITA FINANCEIRA

O Fisco desconsiderou a receita financeira para fins de cálculo do rateio previsto no §8º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sob a alegação de que a receita financeira está sujeita à alíquota zero das contribuições, não havendo base de cálculo para o rateio.

Discordo da posição da Autoridade Lançadora e da Julgadora. No meu entender, os §§ 7º e 8º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, definem que caso a pessoa jurídica esteja sujeita a incidência da não cumulatividade e da cumulatividade, o crédito a ser descontado do valor das exações será determinado ou pela apropriação direta ou pelo rateio proporcional.

Se a opção for pelo rateio proporcional, o cálculo será aplicação do valor dos custos, despesas e encargos comuns ao percentual extraído da relação entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total auferida em cada mês.

Não identifico na norma legal ressalva que permita a exclusão das receitas financeiras no cálculo do percentual a ser aplicado para determinação do crédito a ser descontado do valor das contribuições devidas.

Deste modo, reformo a decisão de primeira instância para determinar a inclusão das receitas financeiras no cálculo do percentual de rateio previsto no §8º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA

O recorrente alega que *os bens vendidos para o exterior permitem que o exportador aproveite créditos nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 e compense com débitos próprios vincendos ou vencidos (art. 6º, §1º da Lei nº 10.833/03 e artigo 5º da Lei nº*

10.637/02). Não há razões para a glosa do crédito, pois não apurou o fisco que houve lançamento na conta de custo de vendas do mercado interno por simples impossibilidade de saber, no momento da operação, o que seria exportado e o que seria vendido no mercado nacional. Por outro lado, permite o artigo 3º, parágrafo 8º da Lei nº 10.833/03, que o crédito seja realizado por rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. Assim, caso tivesse a fiscalização apurado o crédito pelo sistema de rateio conforme determina o artigo 3º, parágrafo 8º da Lei nº 10.833/03, certamente verificaria que o montante do mesmo estava correto e proporcional ao volume exportado ou comercializado no mercado interno.

Discordo da posição defendida pelo recorrente. O rateio previsto nas leis nº 10637/2002 e nº 10.833/2003 é utilizado nos casos em que parte da receita da empresa esteja sujeita à incidência da não-cumulatividade e da cumulatividade. Não é feito para separar o valor dos bens que serão exportados e os bens que não serão exportados e conduzir a apuração do crédito para cada um desses bens que foram adquiridos para revenda.

Como dito anteriormente, esse processo tem como objeto pedido de ressarcimento, cujo *ônus probandi* é do sujeito passivo. Portanto, caberia ao recorrente provar quais os bens que foram adquiridos para revenda no mercado interno e para o mercado externo.

Como a Autoridade Fiscal não tinha elementos para separar o joio do trigo, ou seja, os bens que seriam exportados e os que seriam comercializados nacionalmente, nego a pretensão do recorrente em os aplicar o procedimento de rateio previsto nos §§ 7º e 8º das nº Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 para fins de separar os bens adquiridos para revenda e determinar que os custos de aquisição não façam parte do cálculo do crédito pleiteado.

ARRENDAMENTO AGRÍCOLA

O recorrente alega que:

O art 3º, IV, da Lei 10.833/2003, expressamente contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Com efeito, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra tranqüilamente no conceito de aluguel. Afinal, arrendar e alugar são palavras sinônimas que definem uma relação jurídica segundo a qual o proprietário de um bem cede o seu uso e gozo a outrem mediante contraprestação consistente no pagamento de aluguel (ou de uma renda). Ademais, o arrendamento de área para lavoura de cana-de-açúcar, na verdade, também se equivale ao arrendamento (ou locação) de prédio.

Já pontuei em momento passado neste voto que o art. 3º, IV das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, permite ao contribuinte descontar créditos referentes à alugueis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, desde que utilizados no processo produtivo da empresa. Por amor a coerência, parto dessa premissa para aceitar que na atividade agropecuária o arrendamento das terras a serem cultivadas equipara-se ao aluguel de prédios para implantação do parque fabril, previsto na legislação.

Sem muitas delongas, reformo a decisão *a quo* para incluir no cálculo do crédito das exações o valor com o arrendamento das terras utilizadas no processo produtivo da sociedade.

Ex positis, não conheço da matéria referente à inclusão dos custos com benfeitorias no cálculo do crédito das contribuições pela falta de interesse recursal. Na parte conhecida, dou provimento parcial ao recurso voluntário para:

- 1) Admitir como insumos e, por consequência, a inclusão dos custos abaixo relacionados no cálculo do crédito das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:
 - 1.a) Custos com serviços de transporte de pessoal e de cana-de-açúcar;
 - 1.b) aquisição de camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes;
 - 1.c) aquisição de materiais aplicados na manutenção de tratores, máquinas agrícolas e veículos Chevrolet;
 - 1.d) serviços em motores de máquinas agrícolas, compra de pneus, extintores de incêndio e radiadores;
 - 1.e) serviço de manutenção dos prédios ligados ao tratamento do caldo - manutenção elétrica;
 - 1.f) rebobinamento de motor elétrico, sinalização visual, aquisição de equipamentos de segurança, de parafusos utilizados nos maquinários do setor produtivo, de vedações e de peças de máquinas industriais;
 - 1.g) serviços de manutenção da balança de cana;
 - 1.h) serviços de manutenção da destilaria de álcool – manutenção predial em construção civil e de rede elétrica, compra de extintores de incêndio, de materiais de manutenção de bombas, de peças e de acessórios hidráulicos
- 2) Admitir a inclusão dos custos com armazenagem no cálculo do crédito a ser descontado das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;
- 3) Determinar a inclusão das receitas financeiras no cálculo do percentual de rateio previsto no §8º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; e
- 4) Determinar a inclusão das despesas com o arrendamento das terras utilizadas no processo produtivo da sociedade do crédito das exações no cálculo dos créditos a serem descontados das

contribuições apuradas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Vencidos o conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida quanto às peças de reposição. O conselheiro Fernando Luiz da Gama D Eça quanto aos custos com aeronaves, veículos e embarcações. O conselheiro João Carlos Cassuli Junior quanto aos custos com aeronaves, veículos e embarcações, quanto ao custo com combustíveis, quanto ao custos com recarga de extintores, higienização, transporte de resíduos, manutenção de big bag, serviços em veículos, vulcanização de pneus. O conselheiro João Carlos Cassuli Junior quanto aos custos com aeronaves, veículos e embarcações, quanto ao custos com recarga de extintores, higienização, transporte de resíduos, manutenção de big bag, serviços em veículos, vulcanização de pneus. Votaram pelas conclusões na matéria referente aos custos com peças de reposição os conselheiros Pedro Souza Bispo e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva, João Carlos Cassuli Junior. Apresentará declaração de voto o conselheiro João Carlos Cassuli Junior quanto aos custos com peças para reposição.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22/07/2014

Gilson Macedo Rosenburg Filho