



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

**Processo nº** 13854.000233/2004-45  
**Recurso nº** Embargos  
**Acórdão nº** 3301-003.911 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de junho de 2017  
**Matéria** Créditos de COFINS  
**Embargante** PITANGUEIRAS AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

ACOLHIMENTO DOS EMBARGOS. OMISSÕES NÃO IDENTIFICADAS.

Devem ser rejeitados os embargos de declaração, uma vez que não se verificaram as omissões indicadas.

Embargos Rejeitados

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do relator.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Jose Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

## Relatório

Foram opostos embargos de declaração em face do Acórdão nº 3801-004.614, datado de 11 de novembro de 2014, cujo relatório reproduzo, para fins de economia processual:

"Adoto o relatório do acórdão recorrido, por retratar suficientemente a lide.

*'A interessada pleiteia, por meio de Declaração de Compensação, o crédito relativo à contribuição da COFINS, mercado externo, do mês de julho de 2004, apurado de conformidade com o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que após a dedução com a COFINS devida, nos termos do art. 6º, §1º, Inciso I da mesma Lei, resultou, segundo entendimento da empresa, em um remanescente a compensar de R\$ 276.198,52.*

*O Serviço de Fiscalização, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto procedeu à fiscalização e por meio da Informação Fiscal (fls. 110/117), constatou créditos indevidos de bens que não foram utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; despesas indevidas de depreciação de máquinas e equipamentos e apuração incorreta do crédito presumido relativo aos estoques de abertura; inclusão indevida na base de cálculo de receita de álcool para fins carburante e receita de variação cambial, com glosa de R\$ 125.268,33.*

*O Auditor fiscal juntou à informação fiscal, além da cópia do DACON entregue pela empresa via internet (fls. 60/64) e cópia parcial dos balancetes mensais analíticos contábil (fls. 65/66), os seguintes demonstrativos:*

*I Demonstrativo de Apuração da Proporcionalidade entre as Vendas de Álcool para Fins Carburantes e as Receitas de Vendas no Mercado Interno e Externo (fl. 103);*

*II Demonstrativo de Apuração do Crédito da Contribuição para a COFINS não Cumulativa (fl. 104);*

*III Demonstrativo de Apuração do Débito da Contribuição para a COFINS não Cumulativa (fl. 105);*

*IV Demonstrativo de Apuração da Contribuição Devida a COFINS não Cumulativa (fl. 106);*

*V Demonstrativo de Receitas de Exportação de Produtos de Fabricação Própria (fls. 68/74); e*

*VI Demonstrativo Mensal de Vendas Equiparadas à Exportação (fls. 68/69).*

*Por fim, foi reconhecido o crédito de R\$ 150.930,19, para compensação, conforme a legislação vigente.*

*Cientificada do Despacho Decisório de fls. 118/119, e inconformada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, de fls. 129/143.*

*Preliminarmente, disserta sobre a sistemática da não cumulatividade e alega cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista que “referida informação fiscal falta-lhe especificações fáticas, no sentido de demonstrar a conduta adotada pelo fiscal e de como se chegou aos resultados informados, faltando-lhes substâncias.”*

*Na mesma esteira, alega “ausência de elementos substanciosos” na apuração das despesas de depreciação de máquinas e equipamentos.*

*No mérito, a contribuinte afirma que tem direito ao regime não cumulativo quanto ao álcool comercializado no mercado interno e externo e tem direito ao crédito de todos os insumos, inclusive cana-de-açúcar, por estarem inseridos no artigo 149 da Constituição Federal.*

*Defende o direito à totalidade do crédito dos estoques de abertura de bens destinados à venda e de bens e serviços utilizados como insumos.*

*Por fim, alega inconstitucionalidade na aplicação das normas que tratam da variação cambial, defendendo que “o legislador infraconstitucional extrapolou a sua competência para instituir PIS/COFINS, equiparando e incluindo na base de cálculo o evento – variação cambial que não possui, essencialmente, natureza de “receita” ao qual se refere a Constituição Federal.” e pede o deferimento da manifestação de inconformidade’*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto DRJ/ RPO julgou improcedente a manifestação de inconformidade conforme ementa a seguir:

*'Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins*

*Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.**

*Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas 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.*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ESTOQUE DE ABERTURA.**

*Na determinação da Cofins não cumulativa, a pessoa jurídica tem direito a desconto de crédito correspondente ao estoque de abertura dos bens referidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, existentes na data de início da incidência da Cofins não cumulativa, calculado na forma prevista no art. 12 da citada Lei.*

**ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. REGIME.**

*A receita de venda de álcool para fins carburantes teve mantida sua forma de tributação, cumulativa, mesmo após a instituição do regime não cumulativo de apuração.*

#### *CRÉDITOS. CRITÉRIO DE DETERMINAÇÃO.*

*Inexistindo sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, a apropriação dos créditos deve ser feita por rateio proporcional.*

#### *VARIAÇÃO CAMBIAL RECEITA FINANCEIRA*

*As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, são consideradas receitas financeiras.*

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004*

#### *ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.*

*A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.”*

Contra esta decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual repete as alegações da impugnação, com exceção da preliminar de nulidade da decisão da DRF e da questão sobre os estoques de abertura, que não foram abordadas.

É o relatório.”

A 1º Turma Especial do CARF julgou o recurso voluntário parcialmente procedente. Assim foram redigidos os Acórdão nº 3801-004.614 (fls. 188 a 205) e dispositivo:

#### *"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL FINS*

*Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004*

#### *NÃO CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO.*

*Gastos com bens e serviços não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.*

#### *REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL.*

*No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, no valor da receita bruta total incluem-se as*

---

*receitas da vendas de bens e serviços e todas as demais receitas, inclusive as financeiras.*

***VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF.***

*A reprodução de decisão do STF em julgamento na sistemática do recurso repetitivo, que baseou-se no entendimento de que a receita originada da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos é considerada receita decorrente de exportação, implica considerar tal receita como receita de mercado externo, devendo ser incluída, no cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, como receita de exportação e como receita bruta total, acrescendo tanto o numerador quanto o denominador da rateio.*

***ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. INCIDÊNCIA CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO.***

*A receita de venda de álcool para fins carburantes não pode ser incluída no cálculo de receitas de exportação para apuração da relação percentual a ser aplicada à soma dos gastos que dão direito a crédito presumido mercado externo, porque se enquadra no regime não cumulativo de apuração.*

***PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.***

*Quem alega um direito deve provar os fatos em que ele se fundamenta.*

***INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.***

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do Colegiado: I) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para incluir os valores das variações cambiais decorrentes de operações de exportação como receita de mercado externo e, no cálculo do rateio proporcional, no numerador e no denominador; II) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação as demais matérias. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral ao recurso em face das demais matérias.*

*(assinado digitalmente)*

*Flávio de Castro Pontes Presidente.*

*(assinado digitalmente)*

*Paulo Sergio Celani Relator"*

Foram opostos embargos de declaração (fls. 216 a 220), em face do acima colacionado Acórdão n.º 3801-004.614 (fls. 188 a 205), os quais foram admitidos pelo Presidente da 1º Turma Especial da 3º Seção do CARF (fls. 225 e 226), em razão de a turma do CARF ter supostamente deixado de apreciar documentos apresentados pelo contribuinte no curso da fiscalização, que legitimariam o registro de créditos de COFINS de julho de 2004, derivados de "bens e serviços utilizados como insumos".

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Foram opostos embargos de declaração (fls. 216 a 220), em face do Acórdão nº 3801-004.614 (fls. 188 a 205), os quais foram admitidos pelo Presidente da 1º Turma Especial da 3º Seção do CARF.

De acordo com o Despacho de Admissibilidade (fls. 225 e 226), a respectiva turma do CARF teria deixado de apreciar documentos apresentados pelo contribuinte no curso da fiscalização, que legitimariam o registro de créditos de COFINS no mês de julho de 2004, derivados de "bens e serviços utilizados como insumos".

Nos embargos de declaração, o contribuinte apontou que as supostas omissões teriam ocorrido em relação à análise de dois tipos específicos de custo: compras de lubrificantes e depreciação de torre de bens.

Como não obtivera êxito no recurso voluntário, justamente por não ter apresentado os valores dos custos que teriam sido glosados, nos embargos menciona os valores e os correspondentes documentos apresentados ao Fisco durante a fiscalização e que supostamente não teriam sido analisados pela autoridade julgadora de segunda instância, com indicação das respectivas folhas dos autos em que se encontram, a saber:

a) "Relação de Notas Fiscais de Aquisição de Insumos e Serviços - Pessoa Jurídica - PIS-PASEP" (fls. 76 a 78), oferecendo como exemplos as notas fiscais de compras de óleo da Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga nº 394.863, 396.665 e 398.179.

b) Lista de bens do ativo fixo (fls. 94 a 96), com as informações acerca das notas fiscais de compra i a quota mensal de depreciação, base de cálculo dos créditos.

Os trabalhos das fiscalização e DRJ não merecem qualquer reparo. E não houve omissão alguma do colegiado do CARF.

Na peça recursal, a Recorrente alegou que o Fisco ajustou as bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, porém não indicou os insumos que nelas teriam sido indevidamente computados.

Discorreu acerca da possibilidade de calcular créditos de PIS e COFINS sobre bens e serviços necessários ao desenvolvimento de suas atividades. E fez menção específica à imprescindibilidade dos custos com óleos e lubrificante, afirmado ter o Fisco afastado-os do conceito de insumos.

Dispôs, de forma semelhante, acerca dos custos com depreciação de máquinas e equipamentos indispensáveis à produção do açúcar., dando como exemplos a torre de processamento de açúcar e caldeiras, fazendo menção expressa às fls. 94 a 96 dos autos, onde, conforme já informamos, encontra-se lista com informações acerca da totalidade dos

---

bens do ativo fixo e dos respectivos cálculos da depreciação. E consigna que a glosa deveu-se ao fato de não se tratar de bens que sofressem desgaste durante o processo produtivo.

O relator do voto condutor do Acórdão embargado, sob o ponto de vista conceitual, concordou com a então recorrente. Contudo, em razão de a então recorrente não ter mencionado os valores glosados pelo Fisco, assim concluiu:

- tópico "*gastos com óleo diesel e lubrificantes*" (fls 194 e 195): "*(. . .) uma vez que a recorrente não apontou exclusões de gastos com aquisição destes bens, não há reparo a fazer na decisão administrativa*".

- tópico ao "*depreciação*" (fl. 195): "*(. . .) Também neste caso, não foi apontada nenhuma exclusão na apuração dos custos, despesas e encargos passíveis de gerarem crédito da contribuição social, motivo pelo qual não há que se alterar o despacho decisório (. . .)*".

Fui aos autos e compulsei os demonstrativos de cálculo e documentos apresentados pelo contribuinte no curso da fiscalização (fls. 60 a 73). E também os cálculos realizados pela fiscalização (fls 74 a 106). E deparei-me com o seguinte: não houve as glosas dos valores de óleos e lubrificantes e depreciação de bens apontadas pela embargante, porém adoção de critérios para a apropriação destes créditos que divergiram dos adotados pela embargante.

O Fisco, com base nos elementos providos pelo contribuinte, segregou as receitas da embargante em tributadas pelos regimes cumulativo e não cumulativo.

Identificou os custos que não davam direito a créditos integrais, porém presumidos (35% da alíquota regular, art. 8º da Lei nº 10.925/04) - serviços prestados por pessoas físicas, na agroindústria - pois estes, ainda que dessem origem a exportações, os excedentes de créditos à época não podiam ser objeto de ressarcimento ou compensação.

Por fim, no âmbito das receitas tributadas sob o regime não cumulativo, identificou as relativas a vendas nos mercados interno e externo (neste último caso, o excedente de créditos podia ser objeto de ressarcimento ou compensação) e apurou as respectivas participações percentuais na receita total. E realizou os pertinentes rateios proporcionais dos custos que poderiam gerar créditos de PIS e COFINS e identificação dos saldos a serem ressarcidos ou compensados.

Com efeito, vale mencionar, inclusive, que a decisão embargada alterou o cálculo do referido rateio, de forma favorável ao contribuinte, promovendo a inclusão das variações cambiais como receita no mercado externo. Trata-se de evidência de que o julgador de segunda instância revisou os cálculos da fiscalização.

Assim sendo, o Acórdão não foi omissivo quanto à análise dos documentos indicados nos embargos como suportes de custos glosados, relativos a compras de lubrificantes e depreciação de torre de processamento.

Se a totalidade dos valores daqueles custos não foram computados nos cálculos dos créditos passíveis de ressarcimento ou compensação, o motivo, definitivamente, não foi a falta de análise de documentos tempestivamente carreados aos autos. Foi, todavia, a

---

divergência entre os critérios adotados pela fiscalização, detalhadamente descritos nos demonstrativos de cálculo e na Informação Fiscal, e pelo contribuinte.

Dos recurso voluntário (fls. 168 a 183) e acórdão embargado (fls. 188 a 205), constata-se que tais critérios foram contestados pelo contribuinte e os respectivos argumentos devidamente enfrentados pelo colegiado do CARF. Contudo, não foram acatados. E, em sede de embargos, não há que se reabrir discussões já exauridas nos momentos processuais devidos.

De todo o exposto, concluo, consignando meu voto no sentido de rejeitar os embargos de declaração, opostos em face do Acórdão CARF nº 3801-004.614, uma vez que não ocorreram as omissões apontadas pela embargante.

É como voto.

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira