



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

Processo nº 13888.000276/2004-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.871 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2015
Matéria PIS
Recorrente COSAN S/A INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins - não cumulativa, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização; e que insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados venda não se restringe apenas às matérias primas, aos produtos intermediários, 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, mas alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Os serviços diretamente utilizados no processo de produção dos bens dão direito ao creditamento da Cofins - não cumulativa incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo no processo de produção dos bens vendidos e que geraram receita tributável.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. RENÚNCIA FISCAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL.

Não há como reconhecer o direito à apuração de créditos da Cofins - não cumulativa em relação as despesas de aluguel de propriedade rural, por falta de expressa autorização em Lei.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO.

Em relação as despesas de exportação, a partir de 01/02/2004, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito do Cofins ou do Pis - não cumulativo.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL.

O direito de utilizar o crédito da Cofins - não cumulativa não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça e Bernardo Leite de Queiroz Lima e a Conselheira Ângela Sartori, que davam provimento também quanto ao arrendamento rural. Fez sustentação oral pela recorrente Dr. Pedro Capalossi OAB/SP 288.044.

Júlio César Alves Ramos - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

EDITADO EM: 11/02/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori, Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Relatório

Este processo cuida da Declaração de Compensação (fls. 46) por meio da qual requer, primeiramente, reconhecimento de créditos da contribuição para o **Pis/Pasep**, do regime não cumulativo, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. A contribuinte alega possuir créditos no valor de R\$ 237.230,12, no período de apuração Jan/2004, referentes a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior. Nenhuma parcela do citado crédito foi utilizada para a dedução da contribuição para o Pis/Pasep apurada no mês, como estabeleceria o art. 2º da Lei nº 10.637/2002, restando, segundo a contribuinte, o valor total desse crédito para efetuar compensações com outros tributos de sua responsabilidade ou solicitar o ressarcimento ao final do trimestre.

A contribuinte requereu o aproveitamento desse valor de crédito, por meio de compensação, com débito da CIDE (R\$ 20.770,64, vencido em 13/02/2004 - demonstrativo às fls. 02 e 04 - também objeto do processo n. 13858.000247/2004-01) e com débito do IRPJ (R\$

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 12/

02/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGU

EIRA

Impresso em 25/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

211.296,27, PA de abril de 2005, vencimento de 31/05/2005, demonstrativo às fls. 78 - também objeto do processo n. 13888.001590/2005-14), do que restou saldo credor de R\$ 5.163,21.

A auditoria fiscal (Termo às fls. 78 a 85) propôs glosas, confirmada pela autoridade administrativa às fls. 130-134 no Despacho Decisório DRF Piracicaba n. 161/2009, que reduziram em R\$ 106.258,73 a pretensão da contribuinte, reduzindo o crédito reconhecido a R\$ 130.971,39.

Foram as seguintes as glosas e respectivas justificativas constante dessa decisão da unidade de jurisdição:

(i) bens utilizados como insumos -

"Entende-se como insumo, utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, 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, incluídos no ativo imobilizado (**IN 404/04, art. 8º, § 4º c/c § 9º**). Aliás, este conceito de insumo já se encontra consolidado na legislação do IPI, há muito tempo, dando suporte ao item 11 do **Parecer CST nº 65 de 05/11/1979**, o qual definiu claramente o conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem: "item 11 - Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente da ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis, geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente". Acrescente-se: - Pelo que se depreende do texto, acima citado, para gerar o direito ao crédito do imposto, o insumo tem que estar relacionado diretamente ao processo produtivo de fabricação do produto final; nele se transformando, a exemplo da madeira se transformando em móveis ou nele se consumindo, química e fisicamente, exemplo a lixa que se consome em contato com o produto final. Em decorrência da definição de insumo, todas as despesas e custos lançados nos centros de custo não diretamente relacionados ao processo produtivo deixaram de ser considerados, pela fiscalização como passíveis de gerar créditos. Três planilhas relacionam despesas e custos glosados pela fiscalização (fls.69/70), no valor de **R\$ 1.441,07**(R\$ 145,56+ R\$ 259,68+ R\$ 1.036,46)."

As referidas planilhas do Termo de Auditor Fiscal (fls. 78-85) se referem aos seguintes valores de despesas e de custos de PIS relacionados ao mercado externo:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total do mês 01/2004
oficinas mecânica (manutenção automotiva) e elétrica (instrumenta)	combustíveis; ferramentas operacionais; lubrificantes, material manutenção, materiais elétricos.	R\$ 145,56
armazéns de açúcar; armazém externo de açúcar; tonéis de álcool; tonéis de melaço.	combustíveis; ferramentas operacionais; lubrificantes, material manutenção, materiais elétricos; materiais de acondicionamento.	R\$ 259,68

balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo.	combustíveis	R\$ 348,38
destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); preparo e moagem; recepção armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; refinaria granulada.	ferramentas operacionais.	R\$ 54,86
balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada.	materiais elétricos	R\$ 633,22
TOTAL		R\$ 1.441,07

(ii) Serviços utilizados como insumo:

"São insumos os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos destinados à venda (IN SRF 404/04, art. 8º, § 4º c/c/ § 9º). Em decorrência da definição de insumo, todas as despesas e custos lançados nos centros de custo não diretamente relacionados ao processo produtivo não foram considerados, pela fiscalização, como passíveis de gerar créditos. Quatro planilhas relacionam despesas e custos glosados pela fiscalização (fls. 71/72), no valor de **R\$ 93.848,78**(R\$ 58,43 + R\$ 3.409,91+ R\$ 218,40 + R\$90.162,04)."

As referidas planilhas do Termo de Auditor Fiscal (fls. 78-85) se referem aos seguintes valores de despesas e de custos de PIS relacionados ao mercado externo:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total do mês 01/2004
oficinas mecânica (manutenção automotiva) e elétrica (instrumenta)	mão de obra de manutenção - PJ; mão de obra de terceiros - PJ.	R\$ 58,43
armazéns de açúcar; armazéns externo de açúcar.	mão de obra de manutenção - PJ; mão de obra de terceiros - PJ; serviços de máquinas - PJ; serviços prestados - PJ; mão de obra contratada; transporte produtos acabados - PJ.	R\$ 3.409,91
conta contábil 6101202007	transporte produtos acabados - PJ.	R\$ 218,40
contas contábeis 6101242422, 6101242421, 6101242411 e 6101242401	despesas de estadias, despesas portuárias, transporte ferroviário; transporte rodoviário.	R\$ 90.162,04

TOTAL		R\$ 93.848,78

A auditoria fiscal (fls. 78-85) deixa claro que, para as glosa acima: (a) de R\$ 3.409,91, "Os serviços de manutenção em instalações próprias para armazenagem não dão direito a crédito, pois não são considerados insumos, tendo em vista que não foram consumidos no processo de fabricação das mercadorias, que obviamente já estavam acabadas por ocasião da armazenagem." (b) para R\$ 218,40, "Admite-se o aproveitamento de créditos sobre despesas de transporte somente por ocasião das vendas dos produtos acabados, a partir de 01/02/2004." (c) para R\$ 90.162,04, "Especificamente na exportação, a contribuinte contabilizou despesas nas contas listadas abaixo, vinculando integralmente os créditos às receitas do mercado externo (ME). São despesas de armazenagem e transporte de mercadorias destinadas ao mercado externo que, conforme já mencionado, somente são admitidas a partir de 01/02/2004 (Lei 10.833/2003, art. 3º, inciso IX)."

(iii) despesas de arrendamento:

"É vedado o aproveitamento de créditos sobre o valor dos aluguéis de bens, quando devidos a pessoa jurídica domiciliada no País e não se enquadrem no conceito de prédios, máquinas e equipamentos, como por exemplo, o aluguel ou arrendamento de terrenos e propriedades rurais, entre outros (Lei 10.637/2002, art. 3º, inciso IV). Pelo demonstrativo da contribuinte(fl. 62), constam despesas com arrendamento de propriedades rurais, as quais não se pode admitir, em face da legislação citada e transcrita. Glosado, por conseguinte, neste item, o montante de **R\$ 10.668,78.**"

As referidas planilhas do Termo de Auditor Fiscal (fls. 78-85) se referem aos seguintes valores de despesas e de custos de PIS relacionados ao mercado externo:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total do mês 01/2004
contas contábeis 4301212101, 4301212119, 4301212105.	arrendamento agrícola - PJ; arrendamento manaca/s.an; arrendamento agrícola - coligadas..	R\$ 10.668,78

(iv) bens e serviços adquiridos de pessoas físicas:

"Há permissão legal para o aproveitamento de crédito presumido relativo às aquisições de bens ou serviços utilizados como insumos, em operações junto a pessoa física, a partir de 01/02/2003, quando da edição da Lei 10.684/2003, art. 25, ao Introduzir o § 10 ao art. 3º da Lei 10.637/2002 e Lei 10.925/2004, art. 16,1. a). Lei 10.684 de 30 de maio de 2003, art. 25. Nos centros de custo examinados observa-se que houve introdução de diversos custos e despesas, contratados junto a pessoas físicas, que não se enquadram como insumos(fl. 63), por isso, glosados como demonstrado por planilha à fl. 73, no valor de **R\$ 299,47.**"

As referidas planilhas do Termo de Auditor Fiscal (fls. 78-85) se referem aos seguintes valores de despesas e de custos de PIS relacionados ao mercado externo:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total do mês 01/2004
contas contábeis 4301212116, 61011202017 e 4740	lavagem cana / residuais - transporte PF; arrendamento agrícola - PF; despesas de descarga estadia - PF.	R\$ 299,47

A contribuinte apresentou **manifestação de inconformidade, alegando:**

- a não cumulatividade do PIS e da COFINS é distinto da não cumulatividade do IPI e do ICMS; o conceito de insumo para o PIS e a COFINS não pode se basear no que determina a legislação do IPI; há vício de ilegalidade;
- especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos. elas não podem prevalecer porquanto "tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal".
- o mesmo vale em relação "aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial". assim como "ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização". Portanto, "sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar". E não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e, por isso, não gerariam direito a créditos de PIS. Isto porque, "consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos insumos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo";
- no item de serviços utilizados como insumos. todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens ligados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo".
- são também indevidas as glosas dos custos relacionados com armazenagem e transporte do produto para fins de exportação, inclusive as demais despesas portuárias. "Não há como negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo";
- "no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado". E que, juridicamente, o imóvel rural pode ser considerado um "prédio rústico", como prescreve o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), conceito este posteriormente incorporado no texto da Lei nº 8.629/93, que tratou da reforma agrária. Neste sentido, aplica-se à espécie o disposto no art. 110 do CTN;
- não deve prosperar a indevida glosa dos créditos dos veículos utilizados pela recorrente, na medida em que também estão vinculados ao seu processo produtivo, com o transporte de cana (caminhões) e locomoção de funcionários do setor agrícola nas lavouras de cana-de-açúcar. Destarte, deve prevalecer um conceito mais amplo de equipamentos e

máquinas, de modo a abranger também os veículos utilizados no processo de produção agroindustrial.

Os julgadores a quo apreciaram a contestação, a autuação e demais documentos que instruem o processo, e firmaram as seguintes considerações e conclusões:

1. não aprecias as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade;
2. analisaram a questão das glosas nos mesmos termos genéricos postos pela recorrente, sem se debruçar especificamente e individualizadamente nos itens glosados pela fiscalização (identificados pelas respectivas notas fiscais de aquisição);
3. sobre bens utilizados como insumos - "nenhum dos itens relacionados pela recorrente, já reproduzidos (ferramentas operacionais e materiais de manutenção), podem efetivamente ser enquadrados na conceituação de insumos recém transcrita, porquanto não se tratam de matérias-primas ou materiais de embalagem e tampouco desgastam-se em contato direto com o produto em fabricação."
4. sobre combustíveis utilizados no transporte - "a legislação equiparou os combustíveis aos demais bens considerados como insumos. desde que aqueles também sejam utilizados diretamente no processo produtivo, de fabricação do açúcar e do álcool destinado à venda. Portanto, não há que se falar em creditamento na aquisição de combustíveis utilizados no transporte da produção para a exportação ou mesmo da mão-de-obra utilizada no processo agrícola, como pleiteou expressamente a recorrente. Em resumo, a aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda."
5. sobre serviços utilizados como insumos - "também neste caso o direito arguido reporta-se ao conceito de insumos. Ou seja, apenas os serviços efetivamente utilizados (aplicados ou is' iiiidos) na fabricação ou produção de bens destinados à venda, podem gerar créditos do PIS - Não cumulativo. Tendo a fiscalização observado este critério nas glosas procedidas, reputo como também correio o procedimento fiscal, nesse aspecto."
6. sobre despesas com fretes e armazenagem - "Em relação a estas despesas o direito ao creditamento do PIS só foi reconhecido a partir de 01/02/2004, nos lermos dispostos no art. 15 da Lei nº 10.833/2003. que instituiu o regime da não cumulatividade para a Cofins. Portanto, não há mesmo fundamentação legal para o creditamento de despesas de frete e armazenagem em relação ao mês de janeiro de 2004. procedendo, assim, as glosas efetuadas pela autoridade fiscal."
7. sobre aluguel de propriedade rural - " as normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva. Isto porque tais direitos implicam, em última análise, em renúncia fiscal a favor de uns em detrimento do interesse público da arrecadação de tributos. Nesse sentido, penso que ao intérprete/aplicador destas normas não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar, mormente quando se trata de autoridade administrativa. Destarte, a meu sentir, o direito à apuração de créditos do PIS - Não

cumulativo só alcança as despesas de aluguéis de prédios (obviamente, utilizados nas atividades da empresa), no sentido estrito da palavra, que não abrange a propriedade rural."

8. sobre despesas com veículos - Por fim, entende a reclamante que não podem prevalecer as glosas dos créditos relativos a despesas "sobre veículos". Defende tese no sentido de que o direito ao creditamento decorre do fato de os veículos serem "utilizados no transporte de insumos e bens de revenda e de produção, ou seja, produtos intimamente ligados com a atividade industrial e comercial". A respeito deste protesto, intitulado na peça reclamatória como "aluguel de máquinas e equipamentos", tenho-o como absolutamente impertinente à matéria tratada nos autos. Com efeito, segundo claramente identificado no citado TIF, as únicas glosas relativas às despesas "sobre veículos" procedidas pela fiscalização foram aquelas relacionadas com os combustíveis utilizados no transporte, anteriormente analisadas. Isto demonstra, mais uma vez, que a recorrente não se prendeu ao caso específico em julgamento, resumindo-se a atacar a matéria apenas do ponto de vista jurídico.

O Acórdão n.º 14-34.261 proferido por unanimidade de votos em 20/06/2011 pela mui respeitável 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto ficou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS - Não cumulativo, 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. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS - Não Cumulativo incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA VENDA DO PRODUTO FINAL E ARMAZENAGEM. VIGÊNCIA.

As despesas com frete na venda do produto final e armazenagem só dão direito a crédito do PIS - Não Cumulativo a partir de 01/02/2004, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. RENÚNCIA FISCAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL.

No contexto de interpretação restritiva de norma que implica em renúncia fiscal, não há como reconhecer o direito à apuração de créditos do PIS -Não cumulativo em relação às despesas de aluguel de propriedade rural.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUÉIS DE VEÍCULOS. IMPERTINÊNCIA.

Mostram-se impertinentes à espécie em julgamento os protestos acerca de alegadas glosas relativas a despesas com alugueis de veículos, não procedidas pela fiscalização.

Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido

A contribuinte ingressou com recurso voluntário contra essa decisão e repisou as razões que compuseram sua contestação apreciada pela instância de 1º piso. Além dos argumentos trazidos na contestação e que foram resumidos acima neste voto, ponho em destaque aqui:

- o a recorrente pede a nulidade do procedimento fiscal por se basear em presunção sem amparo legal, para não ferir o artigo 142 do CTN;
- o sobre as despesas com combustíveis - "... com relação **aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial**. Não há como se 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 nos transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e, sobretudo, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados. Sem mencionar o transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. Em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura." Todo esse transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar... resta patente que os

combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao processo agroindustrial e, conseqüentemente, à atividade da Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminares

Pedido de nulidade do procedimento fiscal:

A recorrente pede nulidade do procedimento fiscal alegando basear-se em presunção e estar sem amparo legal. Em sua manifestação de inconformidade, levada a apreciação dos julgadores a quo, a contribuinte não havia feito tal alegação. Contudo, após ler cuidadosamente os termos da auditoria fiscal, não me parece que se possa acatar a pretensão da recorrente neste particular. A fiscalização trabalhou com os registros e documentos produzidos pela própria contribuinte. A meu ver, o procedimento fiscal não prosperou sobre presunção, mas, sim, aproveitando as informações constantes da contabilidade e das declarações prestadas pela contribuinte.

Ademais, não vejo que o procedimento fiscal tenha prejudicado a capacidade e o direito de defesa e de contraditório da contribuinte. A autoridade fiscal, no relatório da autuação discriminou os motivos de glosa para não reconhecer o direito a creditamento. A autoridade fiscal considerou que a atividade agrícola não corresponde ao conceito dado pelas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 358/2003. Mas esse entendimento não se traduziu por uma justificativa genérica que deixasse de estabelecer uma motivação própria em cada um dos itens glosados. O motivo da glosa se repetiu, mas não foi sem identificar cada um desses itens.

Por todas essas considerações que proponho a este colegiado não dar provimento ao pedido de nulidade da recorrente.

Prolegômenos

O sentido de não cumulatividade para o PIS e para a COFINS e a lógica básica para sua apuração

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 12/

02/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

EIRA

Impresso em 25/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Constituição Federal, em seu artigo 195, estabeleceu contribuições incidentes sobre as receitas ou faturamento do empregador, da empresa ou de entidade equiparada na forma da lei, cuja arrecadação desse tributo se constituiria em recursos a serem destinados a financiar a seguridade social. Ela, em seu § 12, atribuiu ao legislador ordinário a competência para a criação e o disciplinamento do regime de não cumulatividade dessas contribuições.

A Constituição Federal cria a incidência desses tributos sobre a receita ou a faturamento. Mas, são as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 que trazem elementos para definir as hipóteses de incidência e as de exclusão ou isenção.

Além disso, essas leis, regulam o PIS e a COFINS e pretendem vir ao encontro daquela previsão constitucional de um regime de não cumulatividade. Nesse sentido, elas trazem as regras para a determinação do valor devido dessas contribuições, e, para tanto, prevêm que o cálculo considere a redução por créditos apurados para fatores que concorreram para a obtenção dessa receita ou faturamento.

A regra da não cumulatividade estatuída pelo inciso II, § 3º do artigo 153 da CF/1988 para o IPI não corresponde ao regime de não cumulatividade previsto pelo § 12 do artigo 195 da mesma CF. E mesmo as regras das Leis acima citadas, que se apresentam como sob o manto desse regime de não cumulatividade, não correspondem à lógica e regime previsto para o IPI. Mas o uso da mesma expressão - parece-me - pode causar confusão para os neófitos da matéria. Por isso propugno seja o regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS considerado um regime próprio e distinto daquele reservado ao IPI.

Para disciplinar o creditamento, que abate o valor devido, essas leis informam:

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

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das

Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do **caput**, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do **caput**, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do **caput**, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

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

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

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

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

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

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

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

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 15. O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no § 2º do art. 2º desta Lei (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 16. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis, classificadas no código 7010.90.21 da Tipi, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil: ([Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008](#))

I - no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos); ou ([Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008](#))

II - na hipótese de opção pelo regime especial instituído pelo art. 58-J desta Lei, no prazo de 6 (seis) meses, à razão de 1/6 (um sexto) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, ficando o Poder Executivo autorizado a alterar o prazo e a razão estabelecidos para o cálculo dos referidos créditos. ([Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008](#))

§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota: (Redação dada pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)

I - de 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com os bens referidos no inciso VI do art. 28 da Lei nº 11.196,

de 21 de novembro de 2005; (Incluído pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)

II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea "b" do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei; e (Incluído pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)

III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos. (Incluído pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)

§ 18. No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito calculado mediante a aplicação da alíquota incidente na venda será apropriado no mês do recebimento da devolução. ([Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008](#))

§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: ([Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004](#))

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; ([Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004](#))

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. ([Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004](#))

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. ([Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004](#))

§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. ([Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005](#))

§ 23. O disposto no § 17 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei no 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei no 8.857, de 8 de março de 1994. ([Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009](#))

§ 24. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 23 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 3% (três por cento). ([Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009](#))

§ 25. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do **caput**, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do **caput** do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. ([Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#)) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 26. O disposto nos incisos VI e VII do **caput** não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. ([Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#)) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 27. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do **caput**, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: ([Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#)) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea "b" do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e ([Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#)) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 28. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do **caput**, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 29. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do **caput**. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 30. O disposto no inciso XI do **caput** não se aplica ao ativo intangível referido no § 29. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

Todo esse artigo 3º, caput e seus §§ e incisos, disciplina o creditamento para, por dedução ou abatimento, se determinar o valor devido dessas contribuições. O creditamento assim estabelecido pretende atender ao regime de não cumulatividade previsto na Constituição Federal e criado através das Leis aqui citadas. **E, até o momento, este é um ponto central em minha compreensão a respeito dessa matéria:**

1. **a materialidade desse tributo está na receita tributável;**
2. **a materialidade da não cumulatividade está na relação de dependência da receita tributável para com a ocorrência do fator previsto em lei - qual seja, corresponda à uma das hipóteses dos §§ e incisos do artigo 3º da Lei em tela-;**
3. **logo, o direito de creditamento está reservado para os fatores em que esteja demonstrado ser ele necessário para a geração da receita tributável.**

Apesar de mal traçadas, essas breves considerações representam, a meu ver, a lógica da não cumulatividade do PIS e da COFINS expressa na leitura conjugada dos artigos dessas Leis. Não faz sentido que se possa gerar creditamento a partir da ocorrência de fatores que não tenham relação de causação ou de concorrência para com a geração da receita a ser tributada. Contradiz essa lógica ler os incisos e §§ do artigo 3º desconectados dos demais artigos da mesma Lei, principalmente os artigos 1º e 2º.

Pressupostos para interpretar e identificar os insumos para o creditamento do PIS e da COFINS:

Além dessas considerações gerais, ainda preciso me aproximar de outro aspecto central da matéria: a referência a insumo constante nessas leis. Grande controvérsia se instalou a respeito desse creditamento, especialmente quanto ao inciso II, que traz o seguinte texto:

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 nº10.485, 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)

Principalmente os debates se centram na definição de insumos para efeito dessa regra. Os estudiosos sintetizam relatando a existência de três correntes de interpretação e decisão:

1. a primeira que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do IPI, e constantes nas Instruções Normativas da Receita Federal que tratam do PIS e da COFINS, e circunscrevem insumos a matérias primas, produtos intermediário e material de embalagem;
2. a segunda que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do Imposto de Renda, e identificam e separam os custos e despesas das operações e os custos e despesas não operacionais; insumos seriam toda e qualquer custo ou despesa operacional da pessoa jurídica;
3. a terceira que entende que o PIS e a COFINS deve se pautar por conceitos e definições próprias, que acaba por se afastar da visão estreita da primeira e, também, da visão alargada da segunda.

As duas primeiras perspectivas, (1ª) para se tratar insumos no PIS e na COFINS a partir da legislação do IPI, malgrado ser a esposada pela Receita Federal em suas normativas, e (2ª) a que se alinha com a legislação do Imposto de Renda, vêm sendo questionadas recorrentemente. Reproduzo, a título de exemplos, trecho do bem fundamentado voto do I Conselheiro Maurício Taveira e Silva proferido no Acórdão n. 3301-000.954, refletindo a intensidade crescente dos debates:

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 nº 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.

(...)

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.

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.

A recorrente invoca o entendimento do IRPJ para servir de fonte aos critérios de determinação dos insumos para o PIS e para a COFINS. Mas não me parece que seja ele adequado. É verdade que a legislação do IRPJ possui uma longa trajetória de existência e consolidação, mas, a princípio, creio que a sua simples transposição pode gerar mais imprecisões que soluções. Aproveito também o raciocínio da I Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas a esse respeito, em seu alentado Acórdão 3302-002.262:

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, conforme os artigos 290 e 299 do RIR/99.

*Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.***

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise.

O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, insumos para o PIS e Cofins não cumulativos.

Da mesma forma, o custo de produção também é diferente de insumos, basta constatar que as Leis nº10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a folha de salários como insumo para o PIS COFINS.

Decisões proferidas nas altas cortes administrativas vêm assentando o entendimento da 3ª perspectiva, de que o PIS e a COFINS demandam critérios próprios. Dentre essas decisões destaco o bem fundamentado voto do Ilmo **Conselheiro Henrique Pinheiro Torres** na Câmara Superior de Recursos Fiscais - no Acórdão n.º 9303-01.035:

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 CST 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 nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do **Conselheiro Julio César 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 ai 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 combustíveis e lubrificantes, 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.

Documento assinado digitalmente Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Por causa dessas considerações que entendo:

(a) não se poder limitar o creditamento aos conceitos e critério advindos da legislação do IPI. Os insumos não se limitam às matérias primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem, e não se limitam à avaliação pela aplicação do critério de consumo/desgaste físico. Essa limitação não encontra sustentação no que dispôs a Constituição Federal e as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre a matéria;

(b) não se pode acriticamente transpor para o creditamento do PIS e da COFINS os conceitos e regras da legislação do Imposto de Renda, pois, além de serem de materialidades distintas, essa legislação não se destina a tratar a hipótese de incidência do tributo contemplando a unidade de análise representada pela relação "insumo-processo-produto/serviço destinados a venda", como é o caso do PIS e da COFINS.

Perdoem-me mais uma vez pela brevidade nas considerações. Reconheço que Conselheiros desta Alta Corte têm dedicado longos estudos à matéria e têm produzido artigos e votos que, pela profundidade do conhecimento e da análise, acabam por se constituir em ensinamentos e abastadas fontes para nossa aprendizagem e reflexão. Este voto nada pretende acrescentar nos debates em andamento. Está sendo ele proferido sob o manto da cautela, mas com convicção, pela constatação de que, apesar das leis em comento estarem vigentes, o direito correspondente ainda está em construção.

Faz-me necessário esclarecer que entendo que produção abrange fabricação; mas o inverso não é verdadeiro: fabricação está contida em produção. E também industrialização está contida em produção. Mas nem fabricação, nem industrialização compreende a totalidade das possibilidades da produção.

Quando se industrializa, se produz. Quando se fabrica, se produz. Mas **há produções que não são industrialização e que não são fabricação.**

Produzir, em um sentido lato, é dar existência, gerar, fornecer, fazer, realizar, fabricar, manufaturar. Mas, para o âmbito da Lei em discussão, produzir subentende um agir humano, deliberado e com propósito, e capaz de atrair interesse jurídico. Há criação resultante de um esforço físico e mental.

Ainda para o âmbito da Lei em discussão, as atividades de produção de bens, regra geral, não se confundem com outras atividades do empreendimento, tais como: vendas, publicidade, comercialização, finanças, administração, pesquisa e desenvolvimento, projetos, e outras.

Muito bem, prosseguindo: a meu ver, essas duas leis informam que dão direito a crédito os bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados a venda. Quando designam insumos, tenho como certo que se referem a fatores de produção, os fatores necessários para que os serviços possam estar em condições de serem prestados ou para que os bens e produtos possam ser obtidos em condições de serem destinados a venda. E quando afirmam que são os utilizados na prestação de serviços e na produção, depreendo que: são os utilizados na ação de prestar serviços ou na ação de produzir ou na ação de fabricar. Para se decidir que um bem ou serviço possa gerar

crédito com relação a determinada receita tributada, **há que se perquirir em que medida esse bem ou serviço é fator necessário para a prestação do serviço ou para o processo de produção do produto ou bem destinado a venda, e geradores, em última instância, da receita tributada.**

A meu sentir, não é o caso de restringir a que o bem ou serviço tenha sido utilizado como insumo do próprio produto a ser vendido ou do próprio serviço; ou que ele seja adstrito pelo princípio do contato físico, ou do desgaste ou transformação.

Embora o serviço prestado ou o produto vendido seja o *alfa* da obtenção da receita a ser tributada, a lei indica que o bem ou o serviço utilizado como insumo alcança a atividade de prestação do serviço ou a atividade de produção, direta ou indiretamente. Essa visão conjuga o "processo" e o "produto/serviço resultante do processo". Mas esses processos devem estar inequivocamente ligados ao serviço prestado ou ligados ao produto vendido. Para se justificar o creditamento, não basta demonstrar que os bens e serviços concorreram para o processo de produção, ou de fabricação, ou de prestação do serviço, mas é necessário em adição demonstrar para qual produto ou serviço aqueles fatores de produção ou insumos concorreram.

Concluídas essas considerações introdutórias, sinto-me em condições de propor passar à análise das questões de mérito.

Mérito

Da glosa dos bens utilizados como insumos

A recorrente é uma empresa agroindustrial que tem por objeto social a produção e comercialização de açúcar, de álcool, de cana-de-açúcar e demais derivados desta, entre outras atividades.

Da análise do exposto nos prolegômenos acima, concluo que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, da Lei 10.637, de 2002, com redação dada pelo art. 37 da Lei 10.865/2005, considero "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na produção **ou na** fabricação do açúcar e dos outros produtos não cumulativos, como o álcool industrial.

Também entendo que o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos no processo que produz açúcar e álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Mas os dispositivos legais que estabelecem o PIS e a COFINS não invocaram a legislação do IPI ou do IRPJ para subsidiar a determinação do direito de creditamento. **Por todas essas considerações feitas, proponho que não pode prosperar a argumentação da recorrente de que os custos e despesas de operação orientados pelo entendimento do Imposto de Renda sejam critérios suficientes para justificar o creditamento. E também**

que não deve prevalecer a motivação da autoridade fiscal quando ela aplica apenas os conceitos da legislação do IPI para justificar as glosas.

Nesse sentido, as possibilidades para se caracterizar insumos não se limitam a:

- - quando se tratar de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, bens esses que efetivamente compõem ou se agregam ao bem final da etapa de industrialização;
- - quando se tratar de outros bens quaisquer, os quais não se agregam ao bem final, desde que sofram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em industrialização.
- aos bens obtidos por processo industrial.

No caso em discussão neste processo, e divergindo da autoridade fiscal e dos julgadores a quo, entendo que o preparo da cana de açúcar para ser ela um insumo da industrialização do açúcar e do álcool é, sim, etapa do processo de produção do açúcar e do álcool. E, sendo assim, há que se identificar que despesas e custos se referem aos fatores que se ligam comprovadamente a esse processo de produção e aos produtos açúcar e álcool vendidos. As informações presentes neste processo, a meu ver, permitem que formemos convicção a esse respeito.

Das glosas dos bens utilizados como insumos:

Sobre as despesas e custos relacionados às oficinas - Depreendo, portanto, que as despesas com combustíveis, materiais de manutenção, materiais elétricos e ferramentas de operação nas oficinas de serviços elétricos e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, atendem ao critério para caracterização como insumos. Proponho dar provimento ao recurso neste item.

Sobre as despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar - Com a mesma razão as despesas e custos com combustíveis, ferramentas de operação e materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulado. Proponho dar provimento ao recurso neste item.

Sobre as despesas relacionadas a armazenamento - De fato, creio que correta a visão da autoridade fiscal e dos julgadores a quo que somente a partir de 01/02/2004 a lei autorizou o creditamento com as despesas com armazenagem (com o artigo 15 da Lei n.

10.833, de 2003, que instituiu o regime de não cumulatividade da COFINS, e estendeu essa hipótese ao PIS). Contudo, parece-me que as despesas e custos glosadas neste processo não são de armazenagem. As atividades que cuidam dos estoques dos insumos, dos bens em fase de processamento, dos semi-acabados e dos acabados que ainda não estão preparados para comercialização podem ser, a meu ver, como necessárias ao processo de produção. Portanto, divirjo das decisões anteriores, pois entendo que as despesas com ferramentas de operação, materiais de manutenção, materiais de acondicionamento, materiais elétricos e combustíveis empregados nas atividades de estocagem são insumos no processo de produção do açúcar e do álcool. Proponho dar provimento ao recurso neste item.

Das glosas dos serviços utilizados como insumos:

Glosa das despesas e custos com serviços de manutenção das oficinas e dos armazéns pagos a pessoas jurídicas - a autoridade fiscal que esses tipos de despesas não correspondem ao conceito de insumo pois não estão diretamente relacionados ao processo da fabricação do açúcar e do álcool. Mas parece-me que razão assiste à recorrente. Como já visto anteriormente, o conceito de insumo não pode ficar adstrito ao haurido a partir da legislação do IPI. As atividades das oficinas e de estocagem que atendem as outras atividades de preparo da cana de açúcar e de fabrico do açúcar e do álcool são parte do processo de produção. As despesas pagas a pessoas jurídicas para a manutenção dos equipamentos e instalações pertencentes às oficinas e depósitos dedicados ao processo de produção podem gerar creditamento. Proponho dar provimento ao recurso neste item.

Glosa das despesas de transporte - a autoridade fiscal e os julgadores a quo decidiram que o transporte rodoviário e o transporte ferroviário não fazem jus ao creditamento por que a previsão legal a esse respeito somente se deu a partir de 01/02/2004. A esse respeito a recorrente afirma, sem demonstrar, que elas estão ligadas diretamente ao processo de produção. Esposo a visão da autoridade fiscal, para as despesas de frete ainda não havia previsão legal; além disso, para a hipótese de ser insumo, a recorrente não comprova que o serviço atendia efetivamente ao processo de produção. Proponho não dar provimento ao recurso neste aspecto, sob o ângulo do insumo, por falta de demonstração dele concorrer para o processo de produção, e sob o ângulo do serviço de transporte na venda: por falta de previsão legal.

Glosa das despesas com aluguel e arrendamento rural - A autoridade fiscal propôs a glosa das despesas com arrendamento agrícola e rural por não se enquadrarem na hipótese do inciso IV do art. 3º das Leis em comento. Não consigo acompanhar a recorrente em sua argumentação de que o vocábulo 'prédios' desta hipótese legal abrange as propriedades rurais. A meu ver, não há essa equivalência e carece, no texto legal, a expressa autorização para creditamento desse tipo de gasto (arrendamentos rural e agrícola). Proponho não dar provimento ao recurso neste item, por falta de previsão legal.

Glosa das despesas portuárias e de estadia nas operações de exportação - a autoridade fiscal e os julgadores a quo decidiram que essas despesas não faziam jus ao creditamento por que lhes falta a previsão legal. A esse respeito a recorrente afirma, sem demonstrar, que elas estão ligadas diretamente ao processo de produção. Entretanto, esposo a visão da autoridade fiscal, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa. Proponho não dar provimento ao recurso neste aspecto, por falta de prova e previsão legal.

A recorrente não contestou a glosa dos **bens e serviços adquiridos de pessoas físicas**, de onde concluo se tratar de matéria não questionada.

Finalizando e determinando o valor total, as glosas que proponho manter são:

serviços de transporte produtos acabados PJ	R\$ 143,65
serviços de transporte produtos acabados PJ	R\$ 29,27
serviços de transporte de produtos acabados PJ	R\$ 218,40
serviços transporte ferroviário	R\$ 18.782,95
serviços transporte rodoviário	R\$ 19.229,79
despesas de estadia	R\$ 106,13
despesas portuárias	R\$ 52.043,17
despesas de arrendamento agrícola/rural	R\$ 10.668,78
bens e serviços adquiridos de pessoas físicas	R\$ 299,47
TOTAL	R\$ 101.521,61

Conclusão:

Proponho, destarte, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos exposto neste voto, e, do total pleiteado R\$ 237.230,12, reconhecer o direito ao crédito de R\$ 135.708,51 e não reconhecer o direito creditório de R\$ 101.521,61 pelos motivos indicados neste voto. E, ainda, autorizar a homologação das declarações de compensação regularmente vinculadas a esse pedido de crédito até o limite de saldo credor aqui reconhecido.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - - Relator