



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

Processo n° 13888.000318/2005-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3401-002.888 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria COFINS
Recorrente COSAN S/A INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

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

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo, 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 a 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 incluídos 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 do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo incidente em suas aquisições.

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

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito 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 do PIS - não cumulativo e da COFINS não cumulativo 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, 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 do PIS não cumulativo e 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.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Apenas os créditos do PIS não cumulativo e da Cofins não cumulativa apurados, respectivamente, na forma do art. 3º da Lei n. 10637/2992 e do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 podem ser objetos de aproveitamento para fins de compensação ou ressarcimento.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÕES DE BENS PARA MERCADO REVENDA NO MERCADO INTERNO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A utilização dos créditos do PIS - Não cumulativo para fins de compensação ou ressarcimento só poderá ser realizada em relação a custos, despesas e encargos vinculados As receitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior, não abrangendo, assim, os custos de aquisições de mercadorias para revenda no mercado interno.

PRELIMINAR. "PRECLUSÃO". COMPENSAÇÃO EXPRESSAMENTE HOMOLOGADA. EXTINÇÃO DO DÉBITO. FALTA DE OBJETO.

Rejeita-se, por falta de objeto, pleito preliminar acerca de alegada "preclusão" do direito de o Fisco "desconsiderar a compensação realizada", em face do transcurso do prazo legal para homologação expressa, ante à constatação da extinção do débito a ela relativo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Regra geral, considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa matéria que não tenha sido expressamente contestada no recurso.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas no recurso devem vir acompanhadas das provas correspondentes.

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. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Robson José Bayerl divergiram quanto às despesas com oficinas; e os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça e Bernardo Leite de Queiroz Lima e a Conselheira Ângela Sartori que davam provimento também quanto às despesas de arrendamento e às despesas portuárias. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Eduardo Borges OAB/SP n.º 153.881.

Júlio César Alves Ramos - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

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. Quatro planilhas relacionam despesas e custos glosados pela fiscalização (fls.63/82), no valor de **R\$ 107.747,02**(=R\$ 19.551,13+ R\$ 47.076,30+ R\$ 9.526,91 + R\$ 31.591,68)."

As citadas planilhas do Termo de Informação Fiscal se referem às seguintes despesas e custos e valores para a apuração de COFINS, relacionados ao mercado externo (ME) PARA O MÊS DE DEZEMBRO DE 2004:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total do mês dezembro de 2004
DIRETORIA INDUSTRIAL, administração planejamento	alimentações, materiais de limpeza, combustíveis, materiais de manutenção, materiais elétricos, e de manutenção civil.	R\$ 211,99
MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL	ferramentas operacionais, materiais manutenção civil, materiais de manutenção, materiais elétricos	R\$ 53,44
PROGRAMA ALIMENTAÇÃO TRABALHADORES	alimentações	R\$ 5.607,08
brigada de incêndio	materiais de manutenção	R\$ 28,36
oficinas mecânica (manutenção automotiva), elétrica (instrumenta) e de caldeiraria. serviços auxiliares e limpeza operativa.	combustíveis; ferramentas operacionais; lubrificantes, material manutenção, materiais elétricos.	R\$ 2.518,40
armazéns de açúcar; armazém externo de açúcar; tonéis de álcool; tonéis de melão.	lubrificantes, material manutenção, consumo água, ...	R\$ 2.654,52
balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório industrial e micro; laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo, armazéns de açúcar; armazém externo de açúcar; tonéis de álcool; tonéis de melão; rede de restilo; refinaria granulada.	combustíveis; materiais manutenção,	R\$ 10.243,64
contas 4301232301 e 4301181831 e 4301181929 e 4301181836	alimentações, materiais de construção, materiais elétricos, materiais e utensílios.	R\$ 9.497,33
TOTAL		R\$ 30.814,76

sobre estes custos, vinculando, por rateio, uma parcela desses créditos às receitas do mercado externo (ME). Entretanto, pela própria descrição da conta utilizada, verifica-se que são custos vinculados exclusivamente ao mercado interno (MI). Assim sendo, tais créditos não podem ser utilizados para compensação, apenas para dedução ou desconto da contribuição. Rejeitados, portanto, para fins de compensação os seguintes créditos e dezembro: conta custos de venda mercado interno = R\$ 81.716,14.

(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 10.833/2003, art. 3º, inciso IV). Pelo demonstrativo da contribuinte, 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\$ 281.205,73.**"

As citadas planilhas do Termo do Auditor Fiscal se referem às seguintes despesas e custos e valores para a apuração de COFINS, relacionados ao mercado externo (ME) PARA O MÊS DE DEZEMBRO DE 2004:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total do dezembro 2004
contas contábeis 4301212101, 4301212119, 4301212105.	arrendamento agrícola - PJ; arrendamento manaca/s.an; arrendamento agrícola - coligadas..	R\$ 61.526,07

(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, por isso, glosados como demonstrado por planilha à fl. 107, no valor de **R\$ 511.925,50.**"

A autoridade fiscal (fls. 21) reconheceu que as despesas pagas a pessoas físicas (listadas às fls. 21 - termo de informação fiscal) e vinculadas por rateio às receitas do mercado externo, podem ser usadas para apurar crédito presumido e desconto ou dedução da própria contribuição, MAS NÃO PARA COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. Ademais há gastos com pessoas físicas que a contribuinte pretendeu apurar crédito e que foram glosados, como demonstrado a seguir.

As referidas GLOSAS de gastos pagos a pessoas físicas do Termo de Auditor Fiscal se relacionados ao mercado externo PARA O MÊS DE DEZEMBRO DE 2004:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total de dezembro 2004
contas contábeis 4301212116, 61011202017 e 4740	arrendamento agrícola - PF; .	R\$ 2.649,21
contas 4210 e 4720	matérias primas fornecedores PF; geração de vapor (caldeiras).	R\$ 79.794,19
TOTAL		

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

Autenticado digitalmente em 05/03/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 05/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 05/03/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 05/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

v - despesas com exportação:

A contribuinte registrou na conta contábil 6101242421 (Despesas Portuárias) R\$ 2.927.507,77 no período de apuração em questão. Desse total, a autoridade fiscal glosou R\$ 1.777.081,49 por se referirem a despesas com serviços de operações portuárias e de embarque, e elas não poderiam se enquadrar como despesas de armazenagem e frete. Após essa glosa, restou o saldo de R\$ 1.150.426,28. A autoridade fiscal também glosou neste mês em discussão as despesas de estadia (conta 6101242422), valor R\$ 3.112,29, por não corresponder a serviço de frete ou armazenagem.

Mas a autoridade fiscal apurou também que a contribuinte é comercial exportadora, que revende no mercado externo bens adquiridos no mercado interno. E o § 4º do artigo 6º da Lei n. 10.833, de 2003, veda a apuração de créditos vinculados à receita desse tipo de exportação. Dessa forma, as parcelas dos encargos de exportação (despesas portuárias, despesas transporte rodoviário e despesas transporte ferroviário) proporcionais às receitas como comercial exportadora não podem ser aproveitadas como crédito. Somente a parcela proporcional às receitas com mercadorias de produção própria é que podem ser aproveitadas. O Despacho Decisório assim resume a apuração consoante essa proporcionalidade e o disposto no § 4º do art. 6º da Lei 10.833/2003:

Considerando a atuação da empresa também como comercial exportadora, na proporção de 40,39% em outubro, 40,76% em novembro e 48,70 % em dezembro de 2004, fará jus ao crédito sobre as despesas de exportação, que após todas as glosas, montam: outubro R\$ 8.706.692,94, novembro R\$ 6.140.375,78 e dezembro R\$ 6.278.488,95, realizando a seguinte operação: outubro (8.706.692,94 X 59,61% = R\$ 5.190.059,66 X 7,6%= R\$ 394.444,53) obtém-se R\$ 394.444,53 de crédito permitido. Em novembro (6.140.375,78 X 59,24%). R\$ 3.637.558,61 X 7,6% = R\$ 276.454,45 de crédito permitido e em dezembro (6.278.488,95X 51,30%) = R\$ 3.220.864,83 X 7,6% = R\$ 244.785,63 de crédito permitido. Assim, considerando que a empresa havia calculado créditos de R\$ 1.068.455,74, R\$ 617.330,99 e R\$ 612.223,35, respectivamente para os meses de outubro, novembro e dezembro **as glosas efetuadas nos referidos meses foram de R\$ 674.011,31, R\$ 340.876,54 e R\$ 367.437,62, perfazendo o importe de R\$ 1.382.325,47(fl. 57).**

Também glosadas DESPESAS DE ESTADIAS, Conta 6101242422, nos meses de outubro a dezembro/2004, uma vez que não se caracterizam como insumos no processo produtivo e nem podem ser classificados como serviços de frete ou armazenagem. Valor da glosa no trimestre **R\$ 20.607,00.**

(vi) - perdas com operações derivativas:

A autoridade fiscal glosou o valor R\$ 5.822,02 lançado na conta 6301171713 (PERDAS COM OPERAÇÕES DERIVATIVAS) por que os créditos calculados sobre esse tipo de perda não pode ser usada para compensação, à alíquota de 4,6%, pois ele não está elencados no que prescreve o artigo 3º a Lei que rege essa contribuição. Esse tipo de crédito pode ser usado apenas para desconto ou dedução da própria contribuição apurada.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em resumo:

- 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".
- 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 guímicos 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.
- "no item de serviços utilizados como insumos. todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens indicados 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"; não pode ser aceita a glosa com as despesas de exportação, pois se referem a "serviços com o recebimento, armazenagem e embarque, ... e transporte rodoviário para os terminais portuários cujo nítido propósito é o transporte para exportação. ... O mesmo com as despesas de estadia .. que se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário." E elas encontram amparo nos §§ 1º a 3º do art. 6º da Lei 10.833/2003.
- "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.
- sobre os bens e serviços adquiridos de pessoas físicas - "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 créditos de Pis não cumulativo. "
- sobre a glosa pela receita de exportação de mercadorias adquiridas no mercado interno - "Igualmente não pode a recorrente se resignar com a glosa alusiva as despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, porquanto tal exclusão vulnera a não cumulatividade do PIS e da COFINS, como acima elucidado."
- sobre glosa das perdas com operações derivativas - "Igualmente não há razões para a glosa das despesas relacionadas com perdas com operações derivativas (despesas e perdas com aplicações financeiras) porquanto o seu aproveitamento encontra amparo no artigo 3º, inciso V, da lei n. 10.833, 2003."
- não há razões para a glosa do crédito relativo a bens adquiridos para revenda no mercado interno, pois não apurou a autoridade fiscal que houve lançamento na conta custo de vendas do mercado interno pois era impossível saber, no momento da operação, o que seria exportado e o que seria vendido no mercado nacional; e a lei permite a apuração do crédito por meio de rateio proporcional dos custos e despesas comuns `s receitas sujeitas à cumulatividade e não cumulatividade.

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 apreciar as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade;
2. considerar definitiva a glosa quanto a crédito presumido de agro indústria, por não ter sido contestada na impugnação;
3. 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);
4. 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."

5. 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."
6. 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 consumidos) na fabricação ou produção de bens destinados à venda, podem gerar créditos do PIS/COFINS - Não cumulativo. Tendo a fiscalização observado este critério nas glosas procedidas, reputo como também correio o procedimento fiscal, nesse aspecto."
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. despesas de exportação - as glosas se justificaram pela constatação que as despesas (despesas com embarque, despesas portuárias s/retenção) não podiam ser associadas a encargos com frete e armazenagem na operação de venda. E a contribuinte não apresentou prova do direito material que alega. E sobre a glosa pela proporcionalidade entre receitas de exportação e receitas de exportação com revenda, ela corresponde à prescrição legal que veda o aproveitamento de créditos de encargos desse tipo de receita de exportação por revenda.
9. mantiveram a glosa referentes aos bens adquiridos para revenda - pois a defesa da contribuinte apresenta fundamento diferente do que sustentou a glosa. De fato, não se trata de apropriar créditos relativos a despesas comuns a operações sujeitas à cumulatividade e não cumulatividade, como alegou a recorrente, e sim tão somente do destino dos créditos apropriados, relativos às aquisições de bens no mercado interno. Ou seja, a glosa não corresponde a uma negativa do direito ao creditamento realizado pela contribuinte, como incorretamente entendeu a recorrente; os créditos em si não foram contestados pela autoridade fiscal, o que foi contestado foi apenas a sua utilização, que não poderia se dar para fins de compensação ou ressarcimento, como feito pela contribuinte, pois não se relacionavam com operações de exportação.

O Acórdão n.º 14-34.271 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 TRIBUTARIA

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A argüição 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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: : 01/12/2004 a 31/12/2004

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa à matéria que não tenha sido expressamente contestada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL- COFINS

Período de apuração: : 01/12/2004 a 31/12/2004

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 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 que 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 na fabricação dos bens destinados à venda.

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 da Corfins - Não cumulativa em relação as despesas de aluguel de propriedade rural.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA NO MERCADO INTERNO. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO IMPOSSIBILIDADE.

A utilização dos créditos da COFINS não cumulativa para fins de compensação ou ressarcimento só poderá ser realizada em relação a custos despesas e encargos vinculados às refeitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior, não abrangendo, assim, os custos de aquisições de mercadorias para **revenda no mercado interno.**

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

Em relação as despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito 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.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA, APROVEITAMENTO. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Apenas os créditos da COFINS - não cumulativa apurados na forma do art. 3º da Lei n. 10.833/2003 podem ser objetos de aproveitamento para fins de compensação ou ressarcimento.

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. Acrescenta, entretanto, o seguinte pedido e argumento:

- realizou-se glosa ampla e genérica baseada em um único fundamento: a descaracterização de todas as despesas vinculadas à área agrícola como insumos do processo produtivo do açúcar e do álcool. Tem-se, então, insuficiência da motivação, prejudicando o exercício do direito ao contraditório e ampla defesa pela recorrente; pede nulidade do Acórdão recorrido e do Despacho Decisório.
- roga pela realização de diligência e de perícia; indica quesitos e perito;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Prolegômenos

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

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 e disciplinam 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 essa 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 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 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 alugueis 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.

Vejam os dispositivos citados:

[...]

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..

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 preliminares e de mérito.

Preliminares:

A recorrente argumenta que a autoridade fiscal e os julgadores de primeiro piso realizaram glosa ampla e genérica baseada em um único fundamento: a descaracterização de todas as despesas vinculadas à área agrícola como insumos do processo produtivo do açúcar e do álcool. E que tem-se insuficiência da motivação, prejudicando o exercício do direito ao contraditório e ampla defesa pela recorrente, motivo por que ela pede nulidade do Acórdão recorrido e do Despacho Decisório.

Após ler as peças da ação fiscal, as informações prestadas pela contribuinte, a sua manifestação de inconformidade, o acórdão recorrido e o recurso voluntário, chego a conclusão divergente da recorrente. A meu ver, o termo de informação fiscal e o despacho decisório - que o aprova e incorpora - traz identificação detalhada dos itens glosados e os valores, e apresenta pormenorizadamente as razões para tanto. Do mesmo modo, o Acórdão recorrido, em nenhum momento, deixa de analisar as glosas, reportando-se claramente ao disposto na decisão administrativa e termo de informação fiscal, e ao teor da manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte. O entendimento que fundamenta essas razões de glosa está consoante o disposto na IN SRF - que a autoridade lançadora cita - e que disciplina a matéria. **O fato desse entendimento se reproduzir para cada item glosado não constitui uma**

razão genérica e ampla. Ao contrário, ele é suficientemente específico, preciso e claro. Tanto é assim, que não vi prejuízo à defesa e ao contraditório nesse âmbito. A recorrente pode combater esse entendimento e trazer entendimentos diferentes para argumentar pela sua insubsistência.

O mesmo não se pode constatar na manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte contra a decisão administrativa. A contribuinte, nessa peça, não logrou, em muitos dos itens glosados, apresentar as razões específicas por que elas não devem ser mantidas, e também, a contribuinte não logrou demonstrar ou comprovar o que alegou ou argumentou. Os Julgadores a quo constataram essa característica da manifestação de inconformidade e tiveram que analisar o contraditório, considerando o que a contribuinte trazia de argumentos, evidências e provas, para chegar à conclusão e julgamento. Os julgadores de primeiro piso não podiam suprir o que a própria contribuinte deixou de apresentar em sua contestação.

Portanto, entendo que não procede a afirmação da recorrente, de que o Acórdão e o Despacho Decisório se basearam em entendimento genérico e amplo. Do mesmo modo, não vi prejuízo à defesa e ao contraditório, inclusive por que a recorrente não os demonstram.

Proponho que não seja aceita a preliminar de nulidade.

A recorrente solicita a realização de diligência e perícia. Indica perito e quesitos. Mas elas não me parecem necessárias. As informações fiscais e os documentos acostados aos autos são suficientemente detalhados para que possamos apreciar o mérito e chegarmos a conclusões. Por outro lado, não acolho a visão processual que favorece à realização de diligência ou perícia que acaba por suprir o que caberia à recorrente ter providenciado pretérita e oportunamente. Sendo assim, proponho a este Colegiado o indeferimento do pedido de realização de diligência, por entender que ele nada de efetivamente substantivo acrescentaria ao processo.

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:

Inicialmente, neste tópico, esclareço que me parece informação evidente, de domínio público, que o processo de colheita de cana e o seu aproveitamento para o processo de produção de açúcar e álcool, quando em escala industrial, implica em operações realizadas ininterruptamente, dia e noite, durante semanas, até meses. Ademais, não só essa extensão, intensidade e frequência de uso, mas também os efeitos abrasivos e erosivos da natureza do material colhido, promovem desgaste substantivo nos instrumentos usados nessas operações. Por isso, julgo razoável que as ferramentas de operação e os materiais elétricos e de manutenção efetivamente aplicados no processo de colheita e tratamento dessa matéria prima possam ser considerados como não ativados ou imobilizados.

Sobre as despesas e custos relacionados às oficinas - (a) Depreendo, portanto, que as despesas com combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de

serviços elétricos, de caldeiraria 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. (b) CONTUDO, as despesas relacionadas aos centros de custos: "Diretoria Industria", "administração planejamento", "Manutenção Conservação Civil", "Programa Alimentação trabalhador" e "Brigada de incêndio", (valor total de glosa para o período - R\$ 5.900,87) não têm demonstradas pela recorrente a sua característica de insumo e a sua vinculação com o processo de produção propriamente dito e com os produtos vendidos. por falta de comprovação e previsão legal, entendo que as glosas devem ser mantidas. Proponho dar PARCIAL 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, consumo de água 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 e 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 - 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 prontos para comercialização podem ser, a meu ver, como necessárias ao processo de produção. Portanto, divirjo das decisões anteriores, pois entendo que as despesas com materiais de manutenção, materiais de acondicionamento, materiais elétricos, lubrificantes e combustíveis empregados nas atividades de estocagem são insumos no processo de produção da cana de açúcar e do açúcar e do álcool. Proponho dar provimento ao recurso neste item.

Sobre a glosa das despesas de materiais elétricos e de alimentação das contas contábeis 4301181829 e 4301232301 - A autoridade fiscal efetuou esta glosa porque eles não teriam sido diretamente consumidos na produção da matéria prima cana de açúcar. A recorrente não contesta especificamente essa glosa, e também não apresenta elementos que possam invalidá-la, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção. Por falta de comprovação de se tratar de insumo e falta de amparo legal, proponho manter a glosa.

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 afirma 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. Separo a apreciação dessas glosas em dois itens. (a) 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. (b) Contudo, a recorrente não demonstra se tratar de insumos ou como se integram com o processo de produção os serviços prestados por pessoa jurídica para os seguintes centros de custo: "MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL", " ADMINISTRAÇÃO INDUSTRIAL CORPORATIVA", ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO INDUSTRIAL", DIRETORIA INDUSTRIAL, FUNCIONÁRIOS AFASTADOS INDÚSTRIA, INCENTIVO VALE TRANSPORTE INDUSTRIAL, BRIGADA DE INCÊNDIO, donde concluo que, por falta de comprovação e falta de previsão legal, elas não podem gerar crédito pelos valores pagos. Essas glosas (valor total para o período - R\$ 11.990,89), a meu sentir, devem ser mantidas. Proponho dar parcial provimento ao recurso neste item.

Glosa das despesas pagas a pessoas jurídicas e lançadas nas contas contábeis 6101141407, 6101141411 e 6101141113 - A autoridade fiscal glosou por se referirem ao setor de vendas da contribuinte, e não ter relação com a produção. A recorrente não contesta especificamente essa glosa, e também não apresenta elementos que possam invalidá-la, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção. Por falta de comprovação de se tratar de insumo e falta de amparo legal, proponho manter a glosa.

Glosa das despesas de transporte lançadas nas contas contábeis 4301202001 e 4301202003 pagos a PJ - a autoridade fiscal e os julgadores a quo decidiram que essas despesas não podem ser consideradas insumo e não podem gerar crédito na apuração da COFINS. Nesse ponto, entendo que razão assiste à recorrente quando se trata de custos agrícolas, pois elas se referem a transporte de pessoal no âmbito das colheitas, e, a meu ver, guardam relação direta com a produção de cana de açúcar. Entendo que a glosa não deve ser mantida, pois se trata de insumo necessário tendo em vista as especificidades do processo da colheita de cana de açúcar. Proponho dar provimento ao recurso neste aspecto.

Glosa referente às despesas relacionadas aos bens adquiridos para revenda no mercado interno:

As autoridades fiscal e administrativa identificam que a contribuinte registrou custos e gastos "na conta contábil 3101043204 (CUSTO DE VENDAS MERCADO INTERNO) e calculou créditos sobre estes custos, vinculando, por rateio, uma parcela desses créditos às receitas do mercado externo (ME). Entretanto, pela própria descrição da conta utilizada, verifica-se que são custos vinculados exclusivamente ao mercado interno (MI). Assim sendo, em sua visão, tais créditos não podem ser utilizados para compensação, apenas para dedução ou desconto da contribuição. Rejeitam, portanto, para fins de compensação os créditos em dezembro relacionados a custos de venda mercado interno.

A recorrente alega que há previsão legal. E que os bens vendidos para o exterior permitem que o exportador aproveite créditos nos termos do art. 3º (§ 8º) da Lei 10.833/03 e compense com débitos próprios. E que não há razão para a glosa, pois o lançamento na conta de custo de vendas no mercado interno foi feito por simples impossibilidade de saber no momento da operação o que seria exportado e o que seria vendido no mercado nacional.

Parece-me que a recorrente não logra demonstrar o suposto direito que alega. Nesse ponto, concordo com os julgadores a quo, cuja argumentação reproduzo:

"De fato, não se trata aqui de apropriar créditos relativos a despesas comuns a operações sujeitas à cumulatividade e não cumulatividade, como alegou a recorrente, e, sim, tão somente, do destino das créditos apropriados, relativos à aquisições de bens no mercado interno. Ou seja, a glosa procedida pela fiscalização não correspondeu a uma negativa do direito ao creditamento realizado pela contribuinte, como incorretamente entendeu a recorrente. OS créditos, em si, não foram contestados pela autoridade fiscal. O que foi contestado foi apenas a sua utilização, que não poderia se dar para fins de compensação ou ressarcimento, como feito pela contribuinte, porquanto não se relacionavam com operações de exportação. (..) Em resumo, a utilização dos créditos da contribuição em regime não cumulativo para fins de compensação ou ressarcimento só poderá ser realizada em relação a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de mercadorias para o exterior, não abrangendo, assim, os custos de aquisições de mercadorias para revenda no mercado interno."

Por esposar o mesmo entendimento dos julgadores de primeiro piso, proponho não se dar provimento ao recurso voluntário neste item.

Glosas de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas - a autoridade fiscal glosou arrendamento agrícola pago a pessoa física, despesas de geração de vapor caldeiras pagos a pessoas físicas e gastos de fornecimento pagos a pessoas físicas. A recorrente alega que os gastos pagos a pessoas físicas "(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.

A meu ver, a recorrente não apresenta argumento congruente com os itens glosados, e silencia a respeito das despesas de arrendamento pagos a pessoas físicas.

Entendo que a legislação não acode a recorrente: o § 5º do artigo 3º da Lei n. 10.833, de 2003, admitia que se pudesse deduzir da COFINS devida em cada período de apuração os créditos presumido calculado sobre o valor dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas e usados como insumos ao processo de produção.

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08,

0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País- (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 6º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º: (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

~~I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do art. 2º;~~
I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do caput do art. 2º desta Lei; ~~(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)~~ (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda. ~~(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)~~

A meu ver, correto foi o entendimento fiscal que identificou e delimitou os gastos pagos a pessoas físicas que podem dar direito ao aproveitamento de crédito presumido no mês de apuração do tributo (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.). Ademais as despesas de arrendamento não podem ser aceitas, pois a recorrente não contesta a glosa, nem traz elementos que demonstrem que elas se constituem em insumos e que atendem ao que prescreve a lei a esse respeito. Proponho não dar provimento ao recurso neste item.

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. Elas se referem a gastos com serviços relacionados ao porto, com destaque para as de movimentação e embarque e estadia. A esse respeito a recorrente afirma, sem demonstrar, que elas estão ligadas diretamente ao processo de produção ou que elas deveriam ser consideradas como de frete ou armazenagem. Os valores de despesas com estadia foram integralmente glosados (R\$ 3.112,29). As despesas portuárias foram parcialmente glosadas:

valor total de despesas portuárias	R\$ 2.927.507,77
valor glosado	R\$ 1.777.081,49
valor despesas portuárias não glosados	R\$ 1.150.426,28

Concluo sublinhando que, a meu ver, as despesas glosadas não se confundem com o frete ou a armazenagem, nem podem ser consideradas insumos, como propõe a

recorrente, e que não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa. Proponho não dar provimento ao recurso neste aspecto.

Glosas das despesas de exportação pela proporcionalidade das receitas de exportação

Do valor das despesas portuárias não glosadas (R\$ 1.150.426,28), e das despesas de transporte rodoviário (conta 6101242401) - que somam no trimestre R\$ 5.128.062,27 -, a autoridade fiscal aplicou o que dispõe o § 4º do art. 6º da Lei 10.833/2003, ou seja, apurou o valor correspondente à proporção de receitas de exportação de bens adquiridos no mercado interno sobre o total das receitas.

A recorrente não se resigna com a glosa alusiva às despesas com exportação excluídas por proporcionalidade. Ela firma que essa exclusão vulnera a não cumulatividade do PIS e da COFINS. Contudo, a contribuinte não apresentou prova do que alega. Ocorre que o texto do § 4º do artigo 6º da Lei n. 10.833, de 2003, é cristalino a respeito:

art. 6º - A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
(...)

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

A recorrente não contradita o fato de ser comercial exportadora e ter receita de exportação proveniente de bens adquiridos no mercado interno e exportados, nem contesta a apuração dos percentuais adotados pela autoridade fiscal para os cálculos. Foi correta a glosa pela proporcionalidade entre receitas de exportação e receitas de exportação com revenda, pois ela corresponde à prescrição legal que veda o aproveitamento de créditos de encargos desse tipo de receita de exportação por revenda. Do total de R\$ 612.223,35 de crédito inicialmente calculado pelo próprio contribuinte, a autoridade fiscal corretamente glosou R\$ 367.437,62, e manteve o crédito de R\$ 244.785,73. Proponho manter a glosa e não dar provimento ao recurso neste item.

Glosa dos créditos relacionados às perdas com operações derivativas:

A autoridade fiscal glosou o valor R\$ 5.822,02 lançado na conta 6301171713 (PERDAS COM OPERAÇÕES DERIVATIVAS) por que os créditos calculados sobre esse tipo de perda não pode ser usada para compensação, à alíquota de 4,6%, pois ele não está elencado no que prescreve o artigo 3º da Lei que rege essa contribuição. Esse tipo de crédito pode ser usado apenas para desconto ou dedução da própria contribuição apurada. Essa também foi a conclusão dos julgadores de primeiro piso.

A recorrente alega se tratar de operações realizadas com hedge, com o objetivo de obter garantia do preço do açúcar destinado ao mercado externo, e que a base legal está no artigo 84 da Lei que disciplina essa contribuição.

A leitura do § 1º do art. 6º dessa Lei informa que o previsto no artigo 84 não pode ser fonte de utilização de crédito para aproveitamento. Não há possibilidade dos créditos

apontados pela contribuinte servirem para fins de compensação e ressarcimento, muito embora possam servir para dedução de débitos da própria contribuição. Portanto, entendo que não merecem reparos a glosa e a conclusão da DRJ a este respeito. Proponho não dar provimento ao recurso neste ítem.

Conclusão:

Concluindo, proponho dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos exposto neste voto, e considerar homologadas as compensações até o limite do valor líquido assim determinado, após a dedução das glosas e do valor que foi aproveitado como crédito para deduzir a própria contribuição.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - - Relator