



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

Processo nº 13888.002438/2004-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.890 – 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: 01/07/2004 a 30/09/2004

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, 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.

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.º 10.833/2003 podem ser objetos de aproveitamento para fins de compensação ou ressarcimento.

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 a Dr.^a Carina Elaine de Oliveira OAB SP 197.618.

Júlio César Alves Ramos - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

EDITADO EM: 05/03/2015

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

Relatório

Este processo cuida das Declarações de Compensação (fls. 14, 113, 134, 140, 168, 178, 208, 236, 245, 273, 277, 300, 323, 345, 368, 391 e 414) por meio da qual requer, primeiramente, reconhecimento de créditos da contribuição para a **COFINS - Mercado Externo**, do regime não cumulativo, nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003. A contribuinte alega possuir créditos no valor de R\$ 10.827.110,46, no período de apuração (3º trimestre de 2004), referentes a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior. A parcela de R\$ 372.864,77 do

citado crédito foi utilizada para a dedução da própria contribuição para a **COFINS** apurada no período, como estabelece o art. 2º da Lei nº 10.833/2003, restando, segundo a contribuinte, o valor de R\$ 10.454.245,69 6.729.504,04 desse crédito para efetuar compensações com outros tributos de sua responsabilidade ou solicitar o ressarcimento ao final do período de apuração.

A contribuinte requereu o aproveitamento INTEGRAL desse valor restante de crédito, por meio de declarações de compensação (DCOMP), processos anexados a este: 13888.002603/2004-91, 13888.002843/2004-33, 13888.002733/2004-24, 13888.002895/2004-62, 13888.002893/2004-73, 13888.000043/2005-11, 13888.000127/2005-55, 13888.000320/2005-96, 13888.000697/2005-45, 13888.000842/2005-98, 13888.000988/2005-33, 13888.001242/2005-47 e 13888.000013/2005-09.

O **Despacho Decisório DRF/PCA n. 829/2009**, às fls. 563/569, que adotou o constante no Termo de Informação Fiscal (fls 97-111), do total pleiteado (R\$ 10.827.110,46), confirmou as glosas propostas (R\$ 3.724.741,65), do que resultou o reconhecimento do direito creditório de R\$ 7.102.368,81. Mas, subtraindo dele o valor já aproveitado a título de dedução da contribuição no período (R\$ 372.864,77), ficou determinado o seguinte **montante disponível para compensação: de R\$ 6.729.504,04**. O **Despacho Decisório** homologou as compensações até este limite disponível.

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. Quatro planilhas relacionam despesas e custos glosados pela fiscalização (fls.63/82), no valor de **R\$ 57.632,26**(=R\$ 4.189,38+ R\$ 39.078,63+ R\$ 12.119,71 + R\$ 2.244,54)."

As citadas planilhas do Termo de Informação Fiscal (fls. 97/111) se referem às seguintes despesas, encargos e custos e aos seguintes valores de crédito para apuração de COFINS, relacionados ao mercado externo (ME) para o 3º trimestre de 2004:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total do 3º trimestre de 2004
Manutenção Conservação Civil	ferramentas operacionais; lubrificantes, material manutenção, materiais elétricos.	R\$ 294,18
oficinas mecânica (manutenção automotiva), elétrica (instrumenta) e de caldeiraria.	combustíveis; ferramentas operacionais; lubrificantes, material manutenção, materiais elétricos.	R\$ 3.895,20
armazéns de açúcar; armazém externo de açúcar; tonéis de álcool; tonéis de melaço.	combustível, lubrificantes, material manutenção, consumo água, materiais elétricos, ferramentas operacionais...	R\$ 12.119,71
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 melaço; rede de restilo; refinaria granulada.	combustíveis; materiais manutenção, ferramentas operacionais, materiais elétricos,....	R\$ 39.078,63
custos lançados nas contas 4301181829 (materiais elétricos)	materiais elétricos	R\$ 1.063,19
custos lançados nas contas 4301181836 (materiais e utensílios)	materiais e utensílios	R\$ 1.181,35
TOTAL		R\$ 57.632,26

(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. Três planilhas relacionam despesas e custos glosados pela fiscalização (fls. 97/111), no valor de **R\$ 108.088,45** (= R\$ 16.735,49 + R\$ 39.640,82+ R\$ 51.712,14)."

As citadas planilhas do Termo de Informação Fiscal (fls. 97/111) se referem às seguintes despesas, encargos e custos e aos seguintes valores de crédito para apuração de COFINS, relacionados ao mercado externo (ME) para o 3º trimestre de 2004:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total do 3º trimestre de 2004
oficinas mecânica (manutenção automotiva), caldeiraria e elétrica	mão de obra de manutenção - PJ; mão de obra de terceiros - PJ; serviços prestados -	R\$ 1.768,55

(instrumenta)	PJ..	
MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL	mão de obra de manutenção - PJ; mão de obra de terceiros - PJ;.	R\$ 56,14
DIRETORIA INDUSTRIAL	serviços prestados PJ	R\$ 1.680,69
INCENTIVO VALE TRANSPORTE INDUSTRIAL	transporte de empregados	R\$ 13.230,11
armazéns de açúcar; armazéns externo de açúcar; tonéis de álcool; tonéis de melaço.	mão de obra de manutenção - PJ; mão de obra de terceiros - PJ; serviços de máquinas - PJ; serviços prestados - PJ; mão de obra contratada;	R\$ 39.640,82
ÁREA DE VENDAS: contas contábeis 6101141407, 6101141411, 6101141413.	mão de obra de terceiros - PJ; serviços prestados - PJ;.	R\$ 51.712,14
TRANSPORTE DE PESSOAL: contas contábeis 4301202003 E 4301202001.	transporte TURMAS E EMPREGADOS - PJ.	----
TOTAL		R\$ 108.088,45

Para a autoridade fiscal, 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; e não geram crédito as despesas de serviços prestados por PJ que "não são insumos do processo produtivo das mercadorias, pois são despesas específicas da área de vendas."

(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\$ 458.317,65.**"

As citadas planilhas do Termo de Informação Fiscal (fls. 97/111) se referem às seguintes despesas, encargos e custos e aos seguintes valores de crédito para apuração de COFINS, relacionados ao mercado externo (ME) para o 3º trimestre de 2004:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total do 3º trimestre de 2004
contas contábeis 4301212101, 4301212119, 4301212105.	arrendamento agrícola - PJ; arrendamento manaca/s.an; arrendamento agrícola - coligadas..	R\$ 458.317,65

(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\$ 1.068.212,71**.

A autoridade fiscal (fls. 107) reconheceu que a importância de **R\$ 1.068.212,71, das despesas pagas a pessoas físicas no 4º trimestre de 2004**) e vinculadas por rateio às receitas do mercado externo, possa ser usada para desconto ou dedução da própria contribuição, nos termos previstos na Lei n.º 10.925/2004, MAS NÃO PARA COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

As citadas planilhas do Termo de Informação Fiscal (fls. 97/111) se referem às seguintes despesas, encargos e custos e aos seguintes valores de crédito para apuração de COFINS, relacionados ao mercado externo (ME) para o 3º trimestre de 2004

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total de novembro 2004
contas contábeis 4301212116, 61011202017 e 4740	arrendamento agrícola - PF; .	R\$ 3.960,68
fabricação de açúcar, geração de vapor (caldeiras), matéria prima fornecedores; parcerias agrícolas; ensacamento serviços prestados.	matérias primas fornecedores PF; geração de vapor (caldeiras), transporte resíduos; serviços prestados.	R\$ 1.068.212,71

v - despesas com exportação:

A contribuinte registrou na conta contábil 6101242421 (Despesas Portuárias) R\$ 10.194.287,28 no período de apuração em questão. Desse total, a autoridade fiscal glosou R\$ 7.359.456,98 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\$ 2.834.830,30. A autoridade fiscal também glosou as despesas de estadia (conta 6101242422), valor R\$ **3.284,25**, 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 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 46,92% em julho, 22,38% em agosto e 32,83 % em setembro de 2004, fará jus ao crédito sobre as despesas de exportação, que após todas as glosas, montam: julho R\$ 4.852.450,51, agosto R\$ 9.399.107,90 e setembro R\$ 7.396.574,55, realizando a seguinte operação: julho (4.852.450,51 X 53,08% = R\$ 2.575.680,73 X 7,6% = R\$ 195.751,74) obtém-se R\$ 195.751,74 de crédito permitido. Em agosto (9.399.107,90 X 77,62%) R\$ 7.295.587,55 X 7,6% = R\$ 554.464,65 de crédito permitido e em setembro \$ 7.396.574,55 X 67,170%) = R\$ 4.968.279,12 X 7,6% = R\$ 377.589,21 de crédito permitido. Assim, considerando que a empresa havia calculado créditos de R\$ 688.756,53, R\$ 883.683,43 e R\$ 632.136,86, respectivamente para os meses de julho, agosto e setembro **as glosas efetuadas nos referidos meses foram de R\$ 493.004,79, R\$ 329.218,78 e R\$ 254.547,65, perfazendo o importe de R\$ 1.076.771,22.**

Também glosadas DESPESAS DE ESTADIAS, Conta 6101242422, nos meses de julho a setembro de 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\$ 3.284,25**.

Documento 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

EIRA

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

vi - perdas com operações derivativas:

A contribuinte calculou créditos de COFINS sobre despesas relacionadas na conta 6301171713 (perdas com operações derivativas). Da análise dos lançamentos contábeis correspondentes verifica-se que são lançamentos de despesas e ou perdas em aplicações financeiras. Entretanto, é vedado o aproveitamento de créditos sobre despesas financeiras não decorrentes de empréstimos e financiamentos, tais como perdas financeiras em aplicações efetuadas no mercado de capitais. Glosado R\$ 948.474,13.

As referidas planilhas do Termo de Auditor Fiscal se referem aos seguintes valores de despesas e de custos de COFINS relacionados ao mercado externo:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor total do 3º trim. 2004
contas contábeis 6301171713	PERDAS COM OPERAÇÕES DERIVATIVOS.	R\$ 948.474,13

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade por meio da qual apresentou as razões porque pede o reconhecimento do direito ao crédito e a insubsistência das glosas, em resumo:

- o 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;
- o 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 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.

- "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 84 e/ou no art. 3º, inciso V, da lei n. 10.833, 2003."

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, no montante de R\$ 1.068.212,71, 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. sobre as glosas das perdas com operações derivativas - os julgadores a quo entenderam que a contribuinte não provou o direito alegado, e que as perdas glosadas não se enquadram na hipótese do inciso V do artigo 3º da Lei 10.833/2003, nem do artigo 84 da mesma Lei, em vigor naquela ocasião, pois "a fiscalização não contestou o direito à apuração dos créditos... as glosas deveram-se exclusivamente à impossibilidade de se aproveitar estes créditos para os fins pretendidos pela contribuinte (compensação e ressarcimento), mantido o direito de aproveitamento para fins de dedução de débito da própria contribuição."

O Acórdão n.º 14-34.268 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: 01/07/2004 a 30/09/2004

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: 01/07/2004 a 30/09/2004

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

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

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL- COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

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

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.º 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, além de negar que tenha havido matéria não contestada, como afirmaram os julgadores.

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 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)

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 intermediários 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, (1º) 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

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 nº 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. Ao 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 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.

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 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,

Documento 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

EIRA

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

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:

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 - Depreendo, portanto, que as despesas com combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas 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. Contudo, a recorrente não**

demonstra como se integram com o processo de produção os bens adquiridos para o centro de custo "MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL" (R\$ 294,18), e porque elas não deveriam compor o imobilizado, quanto ao bem que recebeu a manutenção de conservação civil, donde concluo que elas não podem gerar crédito pelos valores pagos. Essas glosas, a meu sentir, 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 granulada. Proponho dar provimento ao recurso neste item.

Sobre as despesas relacionadas a armazenagem - 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 materiais e utensílios das contas contábeis 4301181829 e 4301232336 - 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 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 como se integram com o processo de produção os serviços prestados por pessoa jurídica para os centros de custo "DIRETORIA INDUSTRIAL", "INCENTIVO VALE TRANSPORTE INDUSTRIAL" E "MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL" (total de R\$ 14.966,94), e porque elas não deveriam compor o imobilizado, quanto ao bem que recebeu a manutenção de conservação civil, donde concluo que elas não podem gerar crédito pelos valores pagos. Essas glosas, 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 610114113 - 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.

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 15.14, 15.15.2, 15.16.20.00, 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;~~
~~II — 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, I, 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. 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\$ 3.284,25). As despesas portuárias foram parcialmente glosadas:

valor total de despesas portuárias	R\$ 10.194.287,28
valor glosado	R\$ 7.359.456,98
valor despesas portuárias não glosados	R\$ 2.834.830,30

Concluo sublinhando que as despesas glosadas não se confundem com o frete ou a armazenagem, 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 (despesas portuárias, despesas transportes rodoviários e transportes ferroviários) pela proporcionalidade das receitas de exportação -

Do valor das despesas portuárias não glosadas (R\$ 2.834.830,30), e das despesas de transporte rodoviário (conta 6101242401) - que somam no trimestre R\$ 18.804.854,63 -, e das despesas de transporte ferroviário (conta 6101242411) - que somam no trimestre R\$ 8.448,03 -, 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, ela 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.

A meu ver, foi correta a glosa pela proporcionalidade entre receitas de exportação e receitas de exportação com revenda, conforme demonstrado às fls. 109 (termo de informação fiscal), 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\$ 2.204.576,82 de crédito inicialmente calculado pelo próprio contribuinte, a autoridade fiscal corretamente glosou R\$ 1.076.771,22, e manteve o crédito de R\$ 1.127.785,60. Proponho manter a glosa e não dar provimento ao recurso neste item.

Glosa das perdas com derivativos - A contribuinte calculou créditos de COFINS sobre despesas relacionadas na conta 6301171713 (perdas com operações derivativas). Ela alega que essa perda se enquadra na previsão dada pelo artigo 84 da Lei n. 10.833, de 2003.

Art. 84. A pessoa jurídica não-financeira, sujeita à incidência não-cumulativa da COFINS, que realizar operações de hedge em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão, poderá apurar crédito calculado sobre o valor das perdas verificadas no mês, nessas operações, à alíquota de até 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento). [\(Revogado pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

§ 1º Para efeito do disposto no caput, consideram-se hedge as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado: [\(Revogado pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

I - estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e [\(Revogado pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

II - destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica. [\(Revogado pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

§ 2º O crédito presumido a que se refere o caput, no caso das operações de hedge realizadas no mercado de balcão, somente será admitido quando referidas operações forem registradas nos termos da legislação vigente. [\(Revogado pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

§ 3º O disposto neste artigo fica limitado às operações que atendam às normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, que poderá observar, na caracterização das

operações de hedge, critérios estabelecidos pela Comissão de Valores Mobiliários. (Revogado pela Lei nº 11.051, de 2004)

A autoridade fiscal e os julgadores a quo não desqualificam a natureza das despesas, mas, apenas, o seu aproveitamento para compensação ou ressarcimento, como pleiteado pela contribuinte. eles explicam que até 31/03/2005 (foi revogado pelo inciso IV do art. 35 da Lei n. 11.051/2004, com efeitos a partir de 01/04/2005), o art. 84 da Lei n. 10.833/2003 permitia às pessoas jurídicas não financeiras, sujeitas à incidência não cumulativa da contribuição em comento, que tivessem realizado operações de hedge em bolsas de valores, de mercadorias e d futuro ou no mercado de balcão, poderiam apurar crédito da contribuição, calculado à alíquota de 4,6% sobre o valor das perdas verificadas no mês nestas operações. Mas o crédito assim calculado, não foi incluído no artigo 3º para se aproveitar para compensação e ressarcimento, ou seja, ele somente poderia ser aproveitado para desconto ou dedução da própria contribuição apurada.

A meu ver, razão não socorre a recorrente nesse particular. Ela não traz provas que essas perdas se referem exatamente ao texto legal que autoriza aproveitamento de créditos para compensação e ressarcimento. São lançamentos de despesas e ou perdas em aplicações financeiras. Entendo que a contribuinte não prova o alegado direito à compensação, nem comprova que as perdas glosadas se enquadram na hipótese do artigo 3º, V, da mesma Lei. Proponho não dar provimento ao recurso neste item.

Conclusão:

Então, seriam as seguintes as despesas, custos e gastos que propomos a manutenção das glosas pelas razões expostas no voto, para a apuração da COFINS:

1. bens adquiridos para o centro de custo "MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL";
2. serviços prestados por pessoa jurídica para os centros de custo "DIRETORIA INDUSTRIAL", "INCENTIVO VALE TRANSPORTE INDUSTRIAL" E "MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL"
3. despesas pagas a pessoas jurídicas e lançadas nas contas contábeis 6101141407, 6101141411 e 6101141113 ÁREA DE VENDAS;
4. despesas pagas a pessoas físicas - arrendamento agrícola; fornecimento de materiais;
5. despesas de arrendamento rural e agrícola - arrendamento rural;
6. despesas de estadia - nas operações de destinação em área portuária;
7. despesas lançadas na conta 6101242421 (Portuária); glosada por não se tratar de frete e armazenagem;
8. proporção de despesas lançadas na conta 6101242421 (Portuária) e não glosadas inicialmente pela razão de não serem frete e armazenagem, mas glosadas pela proporcionalidade. parcela rejeitada pela proporção das receitas de exportação provenientes dos bens adquiridos no mercado interno como comercial exportadora.

9. proporção de despesas de transporte rodoviário e ferroviário glosadas pela proporcionalidade: parcela rejeitada pela proporção das receitas de exportação provenientes dos bens adquiridos no mercado interno como comercial exportadora.
10. perdas com derivativos.

Concluindo, proponho dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos exposto neste voto, e, do total pleiteado de R\$ 10.827.110,46, considerar glosado R\$ 3.623.983,58, reconhecer o direito ao crédito de R\$ 7.203.126,88. Deste montante, R\$ 372.864,77 já foi aproveitado como crédito para deduzir a própria contribuição, remanescendo R\$ 6.830.262,11 para aproveitar, até este limite, nas declarações de compensação DCOMPs apresentadas pela contribuinte e vinculadas a este processo administrativo.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - - Relator