



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

**Processo n°** 15892.000073/2010-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.069 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2016  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** COSAN S/A INDUSTRIA E COMERCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/05/2005 a 30/06/2005

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.  
INTERPRETAÇÃO COMPREENSIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL.

O arrendamento de um prédio, assim considerado uma construção (coisa acessória), não se dá de forma independente e autônoma, mas pressupõe o arrendamento de uma construção (coisa acessória) mais o bem imóvel sobre o qual a mesma foi erigida (coisa principal). Logo, se é lícito ao contribuinte descontar créditos com relação ao arrendamento de um todo que compreende o acessório mais o principal, acredito que não existem razões para se vedar o desconto de créditos quando se tratar de arrendamento de um bem imóvel sem acessão - coisa principal, que é parte do todo. Por isso, não há como deixar de 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.

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.

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 dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: i) Despesas e custos relacionados às oficinas - por unanimidade de votos, parcial provimento, nos termos do voto do relator; ii) Despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar - por unanimidade de votos, provimento, nos termos do voto do relator; iii) Despesas relacionadas a armazenamento - por unanimidade de votos, provimento, nos termos do voto do relator; iv) Despesas de materiais elétricos e de materiais de construção usados na área agrícola - por

unanimidade de votos, negou-se provimento, nos termos do voto; v) Despesas e custos com serviços de manutenção (i) das oficinas e (ii) dos armazéns pagos a pessoas jurídicas - por maioria de votos, deu-se parcial provimento, nos termos do voto, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl, que dava provimento em menor extensão; vi) Comissões e corretagens e gastos em venda e comercialização, pagas a pessoas jurídicas - por unanimidade de votos, negou-se provimento; vii) Despesas de transporte pagas a PJ - Por maioria de votos, deu-se provimento, nos termos do voto, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl; viii) Despesas com aluguel de veículos - por unanimidade, negou-se provimento; ix) Despesas com aluguel e arrendamento rural PF e PJ - por maioria de votos, deu-se parcial provimento para os valores pagos a pessoas jurídicas, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Rosaldo Trevisan e Robson José Bayerl, designado o Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira para redigir o voto vencedor; x) Despesas portuárias, despesas com armazenagem e despesas com documentação e estadias, nas operações de exportação - por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso; xi) Despesas de exportação pela proporcionalidade das receitas de exportação - por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## Relatório

Este processo cuida de pedido de ressarcimento e das Declarações de Compensação por meio da qual requer, primeiramente, reconhecimento de créditos da contribuição para o PIS - **Mercado Externo**, do regime não cumulativo, nos termos do art. 3º da Lei n. 10.637/2002 e Lei n.º 10.833/2003. A contribuinte alega possuir créditos no valor de R\$ 1.317.121,87, no período de apuração MAIO E JUNHO DE 2005, referentes a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior. A parcela de R\$ 82.972,67 do citado crédito foi utilizada para a dedução da própria contribuição apurada no período, como estabelece o art. 2º da citada Lei, restando, segundo a contribuinte, o valor de R\$ 1.234.149,20 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 desse valor restante de crédito, por meio de declarações de compensação (DCOMP), identificadas pelo **Despacho Decisório DRF/BAURU/SAORT n. 380/2010**, às fls. 35/38.

A auditoria fiscal (Termo às fls. 22/30) propôs glosas, confirmadas pela autoridade administrativa no Despacho Decisório DRF BAURU/SAORT n. 380/2010, que, somadas, resultaram em R\$ 310.058,91 e reduziram o pretendido e solicitado pelo contribuinte para o valor de crédito reconhecido E DISPONÍVEL para as compensações para R\$ 924.090,29.

Foram as seguintes as glosas e respectivas justificativas constante dessa Informação Fiscal e do despacho decisório:

(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**). Há também despesas relacionados a centros de custos que foram glosadas porque não estão diretamente vinculados á produção e fabricação dos produtos vendidos. No caso dos armazéns e assemelhados, considera-se armazenagem quando uma empresa contrata outra para que esta última preste esse tipo de serviço, com emissão de nota fiscal específica de armazenagem, em operação de vendas de mercadoria da primeira; além disso, as despesas glosadas não podem ser consideradas insumos pois não foram consumidos no processo de produção das mercadorias.

As citadas glosas do Termo de Informação Fiscal se referem às seguintes despesas e custos e aos seguintes valores para apuração de créditos do PIS relacionados ao mercado externo (ME) PARA O MÊS DE MAIO E JUNHO DE 2005:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	Valor base ME (R\$)	PIS ME (R\$)
administração planejamento, administração industrial.	combustíveis, materiais de manutenção, outros	11.604,05	7.454,03	122,98
DIRETORIA INDUSTRIAL; alojamento industrial.	combustíveis, materiais de manutenção, outros	1.175,98	703,01	11,60
MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL	ferramentas operacionais, materiais manutenção civil, materiais de manutenção, materiais elétricos	5.627,56	3.658,86	60,36
BRIGADA DE INCÊNDIO	material manutenção	11.629,16	8.406,18	138,70
oficinas mecânica (manutenção automotiva), elétrica (instrumenta) e de caldeiraria. serviços auxiliares e limpeza operativa.	combustíveis; ferramentas operacionais; lubrificantes, material manutenção, materiais elétricos.	210.320,92	131.632,49	2.171,94
armazéns de açúcar; armazém externo de açúcar; tonéis de álcool; tonéis de melão.	lubrificantes, material manutenção, consumo água, ...	197.265,69	156.326,06	2.579,38
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;	combustíveis; materiais manutenção, ....	756.301,82	482.777,26	7.839,74

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.				
contas 4301232301 e 4301181831 e 4301181929 e 4301181836	materiais de construção, materiais elétricos.	52.261,90	31.216,81	515,08
<b>TOTAL</b>				<b>15.439,78</b>

**(ii-A) 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). Há também despesas relacionados a centros de custos que foram glosadas por que não estão diretamente vinculados à produção e fabricação dos produtos vendidos.

- No caso dos armazéns e assemelhados, considera-se armazenagem quando uma empresa contrata outra para que esta última preste esse tipo de serviço, com emissão de nota fiscal específica de armazenagem, em operação de vendas de mercadoria da primeira; além disso, as despesas glosadas não podem ser consideradas insumos pois não foram consumidos no processo de produção das mercadorias.
- as despesas com corretagem e comissões não estão vinculadas à produção e fabricação, portanto não são insumos e foram glosadas.
- Os veículos não podem ser classificados como máquinas e equipamentos, como pretende a contribuinte, por isso foram glosadas as despesas com aluguel de veículos.

As citadas glosas do Termo de Informação Fiscal se referem às seguintes despesas e custos e aos seguintes valores para apuração de créditos do COFINS relacionados ao mercado externo (ME) PARA O MÊS DE maio e junho DE 2005:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	Valor base (R\$)	valor COFINS ME (R\$)
oficinas mecânica (manutenção automotiva), caldeiraria e elétrica (instrumenta)	mão de obra de manutenção - PJ; mão de obra de terceiros - PJ; serviços prestados - PJ..	84.857,37	50.856,97	839,14
MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL	mão de obra de manutenção - PJ; mão de obra de terceiros - PJ;..	5.250,03	3.145,41	51,90
administração industrial corporativa e diretoria industrial, administração e planejamento industrial	mão de obra de manutenção - PJ; mão de obra de terceiros - PJ; serviços prestados - PJ..	5.275,11	3.461,82	57,12
brigada de combate a incêndio	mão de obra PJ	651,94	428,92	7,07
funcionários afastados industria	mão de obra de terceiros PJ	5.173,03	2.976,77	49,11
incentivo vale transporte de empregados		568.803,35	350.835,50	5.788,79

transporte indu.				
armazéns de açúcar; armazéns externo de açúcar; toneis de alcool; toneis 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;	478.380,31	388.771,51	6.414,73
CORRETAGEM E COMISSÕES: contas contábeis 6101232311	mão de obra de terceiros - PJ; serviços prestados - PJ;.	177.600,14	120.004,07	1.980,07
TRANSPORTE DE PESSOAL: contas contábeis 4301202003 E 4301202001.	transporte TURMAS E EMPREGADOS - PJ.	1.613.382,20	997.707,02	16.462,16
Aluguel de equipamentos e máquinas	ALUGUEL DE VEÍCULOS	94.993,17	57.976,56	956,62
desp. lançadas nas contas 6101242426 e 4301232336	despesas docum. exp. PJ e indenizações eventuais	563.435,90	415.710,99	6.859,23
<b>TOTAL</b>				<b>39.933,04</b>

(iii-a) despesas de arrendamento pagos a PJ :

"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 10.627/2002 e 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\$ 68.575,70**.

As citadas glosas do Termo de Informação Fiscal se referem às seguintes despesas e custos e aos seguintes valores para apuração de créditos do PIS relacionados ao mercado externo (ME) PARA O MÊS DE MAIO E JUNHO DE 2005:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	Valor base (R\$)	valor PIS ME (R\$)
contas contábeis 4301212101, 4301212119, 4301212105.	arrendamento agrícola - PJ; arrendamento manaca/s.an; arrendamento agrícola - coligadas..	6.458.982,80	4.156.103,32	68.575,70

(iii-b) despesas de arrendamento pagos a PF :

Não se enquadra no conceito de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos o aluguel ou arrendamento de terrenos e propriedades rurais, entre outros ( Lei 10.627/2002 e 10.833/2003, art. 3º, inciso IV). E também não tem previsão legal quando o aluguel é pago a pessoa física. Pelo demonstrativo da contribuinte, constam despesas com arrendamento de propriedades rurais, as quais não se pode admitir, em face da legislação que rege a matéria. Glosado, por conseguinte, neste item, o montante de **R\$ 1.652,73**.

As citadas glosas do Termo de Informação Fiscal se referem às seguintes despesas e custos e aos seguintes valores para apuração de créditos do PIS relacionados ao mercado externo (ME) PARA O MÊS DE MAIO E JUNHO DE 2005:

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

Autenticado digitalmente em 31/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 06/

04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA

, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	valor base (R\$)	valor PIS ME (R\$)
contas contábeis 4301212116.	<i>arrendamento agrícola - PF..</i>	127.183,59	21.746,39	1.652,73

(iii - c) despesas e gastos pagos a pessoas físicas para a aquisição de bens, serviços e insumos:

A partir de 01/08/2004 a pessoa jurídica produtora de açúcar pode aproveitar crédito presumido relativo a bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de pessoas físicas residentes do país (art. 8 e 15 da Lei n. 10.925, de 2004). É vedado, no entanto utilizar esses créditos para fins de compensação ou ressarcimento ou seja, tais créditos podem ser utilizados apenas para desconto ou dedução da própria contribuição apurada, no mesmo mês ou em meses subsequentes. A base de cálculo desses créditos corresponde a 35% do valor das aquisições. Com base nos dispositivos dessas Leis, não foram aceitos, para fins de compensação ou ressarcimento, os créditos calculados sobre as aquisições de insumos junto a pessoas físicas. Em maio e junho de 2005 houve R\$ 82.972,67 de desconto, tendo sido glosado, para fins de compensação apenas o excedente de R\$ 40.678,14.

A autoridade fiscal reconheceu que as despesas pagas a pessoas físicas 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.

Quadro - bens adquiridos de pessoas físicas em maio e junho de 2005:

centro de custo ou contas correntes	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	valor base (R\$)	valor PIS ME (R\$) DEDUÇÃO	valor PIS ME (R\$) GLOSADO
contas contábeis 4210 e 4301212104 e 4301212120 -	<i>BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS; matérias primas, parceria agrícola (ex.: cana).</i>	7.153.311,14	117.993,64	82.972,67	40.678,14

vi - despesas com armazenagem e frete na exportação (=despesas com documentos e estadias + despesas relativas a trading):

(vi - a ) ARMAZENAGEM E FRETE - DESPESAS COM DOCUMENTOS E DE ESTADIA REJEITADAS (Relação Analítica — fls. 223; Resumo - fls. 233): Somente são aceitas na base de cálculo dos créditos as despesas específicas com armazenagem e frete nas operações de venda de mercadorias (Lei 10.627/2002, Lei nº 10.833/03, art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso-II). Por isso não foram, aceitas as despesas com documentação e estadia de navios na base de cálculo dos créditos.

Quadro: despesas com documentos e com estadia de navios em maio e junho de 2005:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	valor base (R\$)	valor PIS ME (R\$)
-----------------	-----------------------------	-------------	------------------	--------------------

despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242426 e 6101242422.	<u>despesa com documentos expedidos PJ e despesas de estadia.</u>	22.424,94	22.474,94	370,61
--	---	-----------	-----------	--------

(vi- b) ARMAZENAGEM E FRETE - DESPESAS COM ARMAZENAGEM (Relação - Analítica — fls. 225; Resumo - fls. 233): Verificado que o sujeito passivo contabilizou valor elevado (R\$ 500.674,27) na conta 6101323202 - DESPESAS COM ARMAZENAGEM em 05/2005 e 06/2005, tendo incluído este valor na base de cálculo dos créditos, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 03 (fls. 157/158), para que o mesmo apresentasse as respectivas notas fiscais ou documentos equivalentes. Em resposta, o sujeito passivo apresentou os documentos de fls. 159 a 192, que são os espelhos que contêm os mesmos dados das notas fiscais. Da análise detalhada dos documentos apresentados, constatou-se que poderão compor a base de cálculo dos créditos apenas aqueles relacionados em fls. 224 (transporte de insumo e locação de equipamentos), num total de R\$ 51.489,20. Os demais não são de armazenagem, frete ou qualquer outro custo permitido, portanto não poderão compor a base de cálculo de créditos. Assim sendo, glosou-se a importância de R\$ 17.279,91 em créditos de PIS - ME, em 05/2005 e 06/2005 (fls. 225).

valor total de despesas no período-	R\$ 500.674,27
valor não aceito na base de cálculo dos créditos	R\$ 449.185,07
valor aceito na base de cálculo dos créditos	R\$ 51.489,20

Quadro: despesas com armazenagem em maio de 2005:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	valor base (R\$)	valor PIS ME (R\$)
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101323202.	<u>despesas com armazenagem.</u>	51.489,20	26.062,65	430,03

As despesas não aceitas como de armazenagem no total de R\$ 449.185,07, implicam na glosa de créditos de R\$ 3.571,56.

(vi - c) ARMAZENAGEM E FRETE - REJEITADAS DESPESAS RELATIVAS A REVENDA (TRADING) (Relação Analítica - fls. 232; Resumo - fls. 233): Conforme Relação Analítica de fls: 232, constata-se que o sujeito passivo apropriou-se de créditos calculados sobre Despesas Portuárias, Transporte Rodoviário e Frete Marítimo. Os valores de tais despesas foram considerados integralmente, pelo sujeito passivo, como base de cálculo dos créditos vinculados às receitas de, exportação. Pois bem, a fiscalização detectou dois problemas: 1º Nem todas as notas fiscais lançadas como Despesas Portuárias são de armazenagem; 2º Estas despesas não se referem somente à exportação de produção própria do sujeito passivo, mas também à exportação de mercadorias adquiridas de outras empresas, situação em que é vedado o aproveitamento de créditos. '

1º Problema: Nem todas as notas fiscais lançadas como Despesas Portuárias são de armazenagem: Verificado que o sujeito passivo contabilizou elevados valores na conta 6101242421 - DESPESAS PORTUÁRIAS nos meses de 04, 05 e 06/2005, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 60/61), para que o mesmo apresentasse as respectivas notas fiscais, ou documentos equivalentes. Em resposta, o sujeito passivo

apresentou os documentos de fls. 62 a 156, que são os espelhos que contêm os mesmos dados das notas fiscais. Dá análise detalhada dos documentos apresentados, constatou-se que as despesas de armazenagem propriamente dita montam em R\$ 1.003.890,27 em 04/2005 (ver relação de notas fiscais aceitas como sendo de armazenagem - fls. 229), R\$ 291.198,63 em 05/2005 (fls. 230), e R\$ 540.809,26 em 06/2005 (fls. 231). As demais notas fiscais não são de armazenagem ou frete, portanto não poderão compor a base de cálculo de créditos.

valor total de despesas portuárias em maio e junho 2005	R\$ 5.225.867,91
valor não aceito na base de cálculo dos créditos	R\$ 4.393.360,02
valor aceito na base de cálculo dos créditos	R\$ 832.007,89

2º Problema: As despesas (Despesas Portuárias, Transporte Rodoviário e Frete Marítimo) não se referem somente à exportação de produção própria do sujeito passivo, mas também à exportação de mercadorias adquiridas de outras empresas, situação em que é vedado o aproveitamento de créditos: A Cosan atua também como comercial exportadora, revendendo, no mercado externo, mercadorias adquiridas no mercado interno. Há expressa vedação legal à apropriação de créditos vinculados às receitas de exportação por parte de empresas comerciais exportadoras (Lei 10.627/2002, Lei nº 10.833/03, art. 6º, §4º). A empresa comercial exportadora não pode apurar créditos vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação, uma vez que o dispositivo legal citado veda de forma nítida a apuração de qualquer tipo de crédito vinculado à receita de exportação. As parcelas dos encargos, de exportação proporcionais às receitas como comercial exportadora não poderão ser incluídas na base de cálculo dos créditos. Já as parcelas proporcionais às vendas da produção própria poderão ser aproveitadas. **Os percentuais relativos às vendas da produção própria, portanto aceitos na base de cálculo dos créditos, são de 72,90% em 04/2005 (ver memória de cálculo - fls. 226), de 48,11% em 05/2005 (fls. 227), e de 78,18% em 06/2005 (fls. 228).** Aplicando-se estes percentuais sobre os encargos de DESPESAS PORTUÁRIAS, TRANSPORTE RODOVIÁRIO e FRETE MARÍTIMO, calculam-se os créditos permitidos (ver Quadro CÁLCULO DA FISCALIZAÇÃO - fls. 232), e, conseqüentemente, as glosas de créditos: de R\$ 482.987,46 em 04/2005, **de R\$ 301.123,72 em 05/2005, e de R\$ 359.472,69 em 06/2005** (ver fls. 232).

valor de PIS pretendido pelo contribuinte	R\$ 290.339,21
valor de PIS admitido pela fiscalização	R\$ 146.960,25
diferença glosada pela fiscalização	R\$ 143.378,96

Quadro: CÁLCULO DO SUJEITO PASSIVO - despesas com armazenagem e frete e armazenagem na operação de vendas em maio de 2005:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	Percentual de aproveitamento	valor base (R\$)	valor PIS ME (R\$)
despesas	despesa -2 de 2.com	4.354.951,39	100 %	4.354.951,39	71.856,70

armazenagem e frete: contas contábeis 6101242401.	<u>TRANSPORTE</u> <u>RODOVIÁRIO.</u>				
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242421.	<u>despesa</u> <u>PORTUÁRIAS</u>	1.808.305,10	100 %	1.808.305,10	29.837,03
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242423.	<u>DESPESAS COM</u> <u>FRETE</u> <u>MARÍTIMO</u>	65.832,22	100 %	65.832,22	1.086,23
TOTAL					102.779,96

Quadro: CÁLCULO DA AUTORIDADE FISCAL - despesas com armazenagem e frete e armazenagem na operação de vendas em maio de 2005:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	Percentual de aprovei- tamento	valor base (R\$)	valor PIS ME (R\$)
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242401.	<u>despesa com</u> <u>TRANSPORTE</u> <u>RODOVIÁRIO.</u>	4.354.951,39	48,11 %	2.095.167,11	34.570,26
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242421.	<u>despesa</u> <u>PORTUÁRIAS</u>	291.198,63	48,11 %	140.095,66	2.311,58
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242423.	<u>DESPESAS COM</u> <u>FRETE</u> <u>MARÍTIMO</u>	65.832,22	100 %	31.671,88	522,59
TOTAL					37.404,42

Quadro: CÁLCULO DO SUJEITO PASSIVO - despesas com armazenagem e frete e armazenagem na operação de vendas em junho de 2005:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	Percentual de aprovei- tamento	valor base (R\$)	valor PIS ME (R\$)
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242401.	<u>despesa com</u> <u>TRANSPORTE</u> <u>RODOVIÁRIO.</u>	7.840.696,94	100 %	7.840.696,94	129.371,50
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242421.	<u>despesa</u> <u>PORTUÁRIAS</u>	3.417.562,81	100 %	3.417.562,81	56.389,79
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242423.	<u>DESPESAS COM</u> <u>FRETE</u> <u>MARÍTIMO</u>	111.391,33	100 %	111.391,33	1.837,96
TOTAL					187.599,25

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

Quadro: CÁLCULO DA AUTORIDADE FISCAL - despesas com armazenagem e frete e armazenagem na operação de vendas em junho de 2005:

centro de custo	descrição tipos de despesas	valor (R\$)	Percentual de aproveitamento	valor base (R\$)	valor PIS ME (R\$)
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242401.	<i>despesa com</i> <u>TRANSPORTE</u> <u>RODOVIÁRIO.</u>	7.840.696,94	48,11 %	6.129.856,87	101.142,64
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242421.	<i>despesa</i> <u>PORTUÁRIAS</u>	540.809,26	48,11 %	422.804,68	6.976,28
despesas de armazenagem e frete: contas contábeis 6101242423.	<u>DESPESAS COM</u> <u>FRETE</u> <u>MARÍTIMO</u>	111.391,33	100 %	87.085,74	1.436,91
TOTAL					109.555,83

A autoridade administrativa de jurisdição do total pleiteado pelo contribuinte (de R\$ 1.317.121,87), ratificou que houve deduções de R\$ 82.972,67 usadas na própria contribuição, e a procedência das glosas no total de R\$ 310.058,91, para, ao final, reconhecer o direito de crédito de R\$ 924.090,29 e homologar as compensações até esse limite. Isso significou que uma parte não foi homologada do total que se pretendia compensar (de R\$ 1.198.462,24 - considerando as PER/DCOMP vinculadas até 05/04/2010).

**A inconformidade da contribuinte:**

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando:

- a não cumulatividade do PIS e da COFINS é distinto da não cumulatividade do IPI e do ICMS; o conceito de insumo para o PIS e a COFINS não pode se basear no que determina a legislação do IPI; há vício de ilegalidade;
- especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos. elas não podem prevalecer porquanto "tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal".
- sobre as despesas com combustíveis - que os combustíveis foram adquiridos para o transporte do produto para exportação e que são indispensáveis à atividade agroindustrial. Argumenta que 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. E que 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, que 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. E que 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 e Lei n. 10.627/2002.
- 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. "

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 relativa ao crédito presumido da agro indústria (R\$ 40.678,14), por não ter sido contestada na manifestação de inconformidade;
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 - que nenhum dos itens relacionados pela recorrente, já reproduzidos (ferramentas operacionais e materiais de manutenção), podem efetivamente ser enquadrados na conceituação de insumos, 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 - que 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. 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 - que neste caso o direito argüido 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, reputaram como correto o procedimento fiscal, nesse aspecto."
7. sobre aluguel de propriedade rural - que 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 Cofins e do PIS - Não cumulativos 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 armazenagem, frete e de exportação - que 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

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. com relação às despesas com aluguel de veículos - a recorrente alega que a autoridade fiscal justificou a glosa por que os veículos seria desnecessários para a atividade da empresa. Mas as glosas se deu por que não há previsão legal para gerar crédito com aluguel de veículo. Aluguel de veículo não se enquadra na hipótese de aluguel de equipamentos e máquinas (inciso IV do art. 3º da Lei). Por isso deve ser mantida a glosa.

O Acórdão n.º 14-34.317 proferido por unanimidade de votos em 27/06/2011 pela mui respeitável 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto ficou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2005 a 30/06/2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa 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: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

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: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: : 01/05/2005 a 30/06/2005

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

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS - Não cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados 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 do PIS - Não Cumulativo incidente em suas aquisições.

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

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

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

Em relação às despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito da Cofins ou do Pis - Não cumulativos.

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

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

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

Em relação às despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado á venda ou de armazenagem, geram direito ao crédito da Cofins não cumulativa.

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. E que não cabe exigir a parte correspondente a esses itens supostamente não contestados.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

### **Admissibilidade:**

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

### **Preliminares:**

A recorrente, como única, preliminar, discorda da afirmação dos julgadores de 1º piso de que ela não teria incluído em sua manifestação de inconformidade contestação com relação aos créditos presumidos de agro indústria, parte das glosas fiscais e da decisão da autoridade administrativa. Entende que, por isso, não pode ser mantida a conclusão de que se trata de matéria não impugnada e que o crédito tributário não compensado relativo a esta parte é passível de exigência imediata.

Os julgadores a quo entenderam que a contribuinte não se opôs expressamente contra a glosa em relação a esse tipo de crédito, em face das alterações da legislação que passaram a vedar o uso desses créditos presumidos de agro indústria para compensação ou ressarcimento.

A recorrente alega que confrontou essas glosas quando se tratou dos bens e insumos adquiridos de pessoas físicas, que são os geradores desse tipo de crédito. E explicam que :

O crédito presumido do IPI foi instituído pela Lei nº 9.363, de 13/12/96, sendo calculado, conforme determina o artigo 2º com base no **valor total** das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. A lei, portanto, **não faz a distinção** invocada como fundamento para a glosa do crédito decorrente da matéria-prima adquirida. Na verdade, essa distinção passou a ser feita por Instruções Normativas editadas posteriormente e que, a pretexto de disciplinar a aplicação da lei, inovaram na ordem jurídica, reduzindo o alcance do benefício e do próprio desiderato governamental de fomentar exportações e o ingresso de divisas ao país. Tal restrição, porém, ressentia-se de manifesto vício de ilegalidade, na medida em que o poder regulamentador do Executivo está adstrito a apenas e tão somente assegurar a fiel execução das leis, não podendo, em hipótese alguma, inovar na ordem jurídica, seja ampliando, seja reduzindo, ou seja, alterando o sentido e conteúdo da lei.

A recorrente apresenta várias decisões e entendimentos jurisprudenciais de que as INs SRF 23/1997 e 103/1997 extrapolaram os limites do que foi posto na Lei n. 9.363/1996, e que não devem prosperar a posição de que há distinção entre fornecedores de bens, serviços e insumos pessoas jurídicas e pessoas físicas para fins de obtenção de créditos presumidos de IPI. Ao final a recorrente conclui:

Deste modo, vê-se não prosperar os fundamentos invocados pela decisão recorrida, como já reiteradamente tem decidido o **E. Superior Tribunal de Justiça** e a **Câmara Superior de Recursos Fiscais do E. Conselho de Contribuintes**, pelo que espera seja reconhecido o direito ao aproveitamento do crédito presumido de que trata a Lei 9.363/96, com a adoção do valor total das aquisições da matéria prima, incluindo os insumos adquiridos de pessoas físicas. Não há, portanto, que se falar em constituição definitiva de crédito tributário por falta de contestação. Assim, a Recorrente interpõe o presente recurso a fim de que toda matéria seja reapreciada por esse E. Conselho.

Li e reli a manifestação de inconformidade ingressada pela contribuinte e nele não encontrei qualquer referência específica ao motivo da glosa fiscal que se apóia na legislação do crédito presumido da agro indústria (Lei n. 10.925/2004, artigos 8 e 15). A contribuinte circunscreveu seus argumentos à questão do enquadramento no conceito de insumos. Todo o texto que trata das despesas e gastos de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas se restringe ao seguinte:

#### **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 crédito de COFINS não cumulativo.

Portanto, parece-me que o entendimento e a conclusão dos julgadores de 1º piso devem ser mantidos, pois a contribuinte não logrou demonstrar ter expressamente impugnado (Decreto n. 70.235, de 1972, art. 14, 15, 17 e 21) a matéria em seus elementos e fundamentos. Por isso proponho não dar provimento neste aspecto.

## **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 causalção 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, (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 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 ai incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.*

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda,*

*bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições*

*de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

*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, 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 quanto ao produto vendido. 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 - (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 Industrial/Administração planejamento", "Manutenção Conservação Civil" e "brigada de incêndio", 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 anteriormente exposta, entendo que atendem aos critérios para caracterização como insumo 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, para os termos da previsão estabelecida pelo inciso IX do art. 3º da Lei n. 10.833/2003. 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 próprio 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 de construção das contas contábeis 4301181829 e 4301232301 - A autoridade fiscal efetuou esta glosa porque eles não estariam vinculados à produção e não teriam sido diretamente consumidos na fabricação diretamente sobre o produto; e também não são insumos da 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 (i) das oficinas e (ii) 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.

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

Autenticado digitalmente em 31/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 06/

04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA

, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 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, a meu sentir, devem ser mantidas

. Proponho dar **parcial** provimento ao recurso neste item.

Glosa das comissões e corretagens pagas a pessoas jurídicas e lançadas nas contas contábeis 6101232311 - A autoridade fiscal glosou por 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 pagas 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 contribuição em questão. Consultei os documentos que instruem este processo, as planilhas demonstrando a apuração das receitas, as despesas e os centros de custos e, nelas, vejo que as despesas de transporte de turmas e de transporte de empregados são alocadas nas contas 4301202001 e 4301202001, localizadas nessas planilhas de modo a descrevê-las como pertencentes às operações propriamente agrícolas. 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 com aluguel de veículos:

A contribuinte havia classificado aluguel de veículos como despesas com aluguel de máquinas e equipamento, para se beneficiar do que dispõe o inciso IV e caput do

art. 3º da Lei n. 10.833/2003. A autoridade fiscal glosou os créditos decorrentes das despesas com aluguel de veículos, por entender que os veículos não podem ser considerados máquinas e equipamentos para os termos desse inciso da Lei.

Ocorre que a contribuinte não contesta especificamente essa glosa em seu recurso voluntário.

Na hipótese que as alegações genéricas sobre o o conceito de insumo serviriam para contraditar essa glosa dos alugueis de veículos, parece-me que a razão não socorreria a contribuinte. Como explicado anteriormente, a meu ver, os fatores que concorrem diretamente em o processo de produção para a obtenção da receita tributável podem fazer jus à apuração de créditos. Mas a recorrente não prova o que alegou em sua manifestação de inconformidade; ela permaneceu na argumentação que veículos são máquinas e equipamentos e que são insumos, mas não demonstrou como, onde e quando os veículos alugados podem ser considerados máquinas e equipamentos e se integrariam de fato no processo de obtenção da cana de açúcar, ou do açúcar, ou do álcool.

A recorrente proporcionaria substância às suas alegações quando a elas juntasse provas ou demonstrasse prejuízo à verdade material. Mas não cabe à administração e ao tribunal administrativo suprir o que legitimamente se espera da contribuinte.

Portanto, proponho a este colegiado a manutenção da decisão recorrida e da glosa.

**Glosa das despesas com aluguel e arrendamento rural PJ E PF** - 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 nestes itens, por falta de previsão legal.

**Glosa (a) das despesas portuárias e (b) das despesas com armazenagem, (c) das despesas com documentação e estadias, nas operações de exportação** - a a autoridade fiscal identificou despesas com atividades que se enquadrariam nas normas que regem a matéria e gerariam direito a crédito (ex.: transporte de insumos, locação de equipamentos, portuária em armazenagem de fato). A autoridade fiscal e os julgadores a quo decidiram que as despesas glosadas 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.

Ora, a leitura dos registros que instruem o processo das despesas glosadas não designam o que a recorrente pretende ali esteja escrito ou deva significar. 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, e das despesas de transporte rodoviário e frete marítimo, a autoridade fiscal aplicou o que dispõe o § 4º do art. 6º da Lei 10.833/2003, c/c inciso III art. 15 da mesma Lei, 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, c/c inciso III art. 15 da Lei 10.637/2002, é cristalino a respeito:

art. 6º - A COFINS não incidirá sobre sa 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\$ 290.339,21 de crédito inicialmente calculado pelo próprio contribuinte, a autoridade fiscal corretamente glosou R\$ 143.378,96, e manteve o crédito de R\$ 146.960,25. Proponho manter a glosa e não dar provimento ao recurso neste item.

**Conclusão:**

Concluindo, proponho dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos exposto neste voto.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - - Relator

**Voto Vencedor**

Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA

Peço vênia para divergir do bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro-Relator apenas no que se refere à glosa das despesas com aluguel e arrendamento rural de pessoas jurídicas.

Nesse ponto, propôs o i. Relator o não provimento do recurso, por entender que o vocábulo 'prédios' previsto no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não abrange propriedades rurais, não havendo, assim, expressa autorização para o creditamento desse tipo de gasto.

Contudo, acredito que há direito de crédito nessa hipótese, pelos motivos a seguir.

Como se verifica, a questão diz respeito à interpretação a ser dada ao inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que prevê o seguinte: “Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. Mais especificamente, se a norma contida no dispositivo em apreço autorizaria o desconto de crédito relativo a despesas com arrendamento rural pago em favor de pessoa jurídica.

Inicialmente, impende destacar que a utilização de créditos no âmbito da não cumulatividade do PIS e da COFINS não se traduz em benefício ou desoneração fiscal outorgado ao sujeito passivo, de modo que as regras que tratam do direito ao crédito não atraem, em sua interpretação, a aplicação do artigo 111, do CTN<sup>1</sup>. Isso porque, são regras necessárias à própria instituição, existência e operacionalização da não-cumulatividade.

Nesse sentido, explica Marco Aurélio Greco<sup>2</sup>: “toda regra cuja função é desenhar a sistemática da não cumulatividade para formatá-la adequadamente à realidade de determinado setor, etapa do ciclo, modo de operação dos agentes econômicos etc. não é norma de desoneração ou de benefício. É norma de instituição da própria não cumulatividade. Ou seja, a não cumulatividade para existir e ser operacionalizada necessita da aplicação de regras técnicas de apuração do tributo adequado a ser recolhido; ou seja, o saldo apurado, depois da aplicação de ambos os conjuntos de regras (geradores de débito e de crédito). Por isso, o artigo 111 do CTN não é aplicável às regras que preveem o direito ao crédito, no âmbito do regime normal de não cumulatividade de PIS e COFINS”.

Além disso, impende-se reconhecer as dificuldades de se empreender em uma interpretação gramatical do termo “prédios”, para fins de aferição do direito de crédito no caso em análise, pois, como bem observado por Carlos Maximiliano “não basta obter o significado gramatical e etimológico; releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou estrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram. (...) [deve o intérprete levar em conta] o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as gradações e finura do pensamento”<sup>3</sup>.

Ainda, outro problema que se coloca é que, muitas vezes, o legislador não emprega o vocábulo na sua forma mais correta. Por esse motivo, Carlos Maximiliano adverte que “o intérprete não traduz em clara linguagem só o que o autor disse explícita e conscientemente; esforça-se para entender mais e melhor do que aquilo que se acha expresso, o que o autor inconscientemente estabeleceu, ou é de presumir ter querido instituir ou regular,

<sup>1</sup> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

<sup>2</sup> “PIS e COFINS – Fretes pagos para o transporte de mercadorias” in PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2 / Gilberto de Castro Moreira Junior, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). São Paulo: MP Ed. 2013. P. 350.001

<sup>3</sup> Maximiliano, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2008. P. 90.

e não haver feito nos devidos termos, por inadvertência, lapso, excessivo amor à concisão, impropriedade de vocábulos, conhecimento imperfeito de instituto recente, ou por motivo semelhante<sup>4</sup>. (grifos nossos)

Feitas essas considerações, no presente caso, entendo que não é essencial adentrar na discussão em torno do correto sentido do vocábulo *prédio*, se no significado de gênero que incluiria o “*prédio rústico*” e o “*prédio urbano*”, como defende a contribuinte, ou se no significado de uma acessão existente em um bem imóvel consistente em construções ou edificações, pois, ainda que o último sentido seja o adequado, como entendem aqueles que negam direito ao crédito, mesmo nessa hipótese, a meu ver, seria legítimo o direito de crédito.

Isso porque, as acessões, nela incluindo-se as industriais, que aderem ao principal por intervenção da atividade humana, como é o caso de construções, assim como as benfeitorias, são expressamente reconhecidas pela lei como um bem acessório ao bem imóvel, bem principal, nos termos dos artigos 1.248, inciso V, e 96, da Lei nº 10.406/2002 (“Código Civil”).

Dessa maneira, à luz do disposto no artigo 92 do Código Civil, pelo qual “*principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal*”, tem-se que o arrendamento de um prédio, assim considerado uma construção (coisa acessória), não se dará de forma independente e autônoma, mas pressupõe o arrendamento de uma construção (coisa acessória) mais o bem imóvel sobre o qual a mesma foi erigida (coisa principal).

Logo, se é lícito ao contribuinte descontar créditos com relação ao arrendamento de um todo que compreende o acessório mais o principal, acredito que não existem razões para se vedar o desconto de créditos quando se tratar de arrendamento de um bem imóvel sem acessão - coisa principal, que é parte do todo.

E aqui é útil a aplicação das regras contidas no brocardo “*no todo se contém a parte*”, que se “*baseia no argumento a majori ad minus, que parte da premissa de que a solução ou regra aplicável ao todo é também aplicável às suas partes. A norma que incide sobre um determinado contrato incide sobre cada cláusula daquele contrato. Buscar afastar da incidência da norma uma parte do “todo” de que ela trata, significa realizar uma distinção, criar uma exceção. As exceções não se presumem, devem estar previstas – ainda que implícita ou sistematicamente – no ordenamento jurídico*”. Também aplicável o brocardo “*não deve, àquele a quem o mais é lícito, deixar de ser lícito o menos*”, ordinariamente expressa na frase “*quem pode o mais pode o menos*”<sup>5</sup>.

Assim, nesse caso específico, entendo que a regra aplicável ao todo composto por principal mais acessório, deve ser aplicada somente ao principal (parte do todo), do mesmo modo que se ao contribuinte é lícito descontar créditos sobre arrendamento de principal mais acessório (o mais), a ele deve ser permitido descontar apenas em relação ao principal (o menos).

Por fim, destaque-se que essa mesma conclusão, pelo direito de crédito, foi alcançada pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, desta Seção, por unanimidade, no

<sup>4</sup> Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro. Forense. 2008. P. 136.

<sup>5</sup> SANTOS, Alberto Marques dos. Regras científicas da hermenêutica. Disponível em: <https://albertodossantos.wordpress.com/artigos-juridicos/regras-da-hermeneutica/>. Acesso em: 17.02.2016.

Documento assinado digitalmente por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA

, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

juízo do Processo nº 13827.001007/201057 (Acórdão nº 3402002.396), no qual o douto Conselheiro-Relator Gilson Macedo Rosenburg Filho expôs: “*Já pontuei em momento passado neste voto que o art. 3º, IV das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, permite ao contribuinte descontar créditos referentes à alugueis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, desde que utilizados no processo produtivo da empresa. Por amor a coerência, parto dessa premissa para aceitar que na atividade agropecuária o arrendamento das terras a serem cultivadas equiparasse ao aluguel de prédios para implantação do parque fabril, previsto na legislação. Sem muitas delongas, reformo a decisão a quo para incluir no cálculo do crédito das exações o valor com o arrendamento das terras utilizadas no processo produtivo da sociedade*”.

Ante o exposto, voto no sentido de deferir o recurso voluntário apresentado pelo contribuinte no item em questão, reconhecendo o direito de desconto de crédito em relação às despesas com aluguel e arrendamento rural de pessoas jurídicas, desde que utilizados nas atividades da empresa.

É como voto.

Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA