



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

**Processo nº** 15892.000076/2008-71  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3802-003.913 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 12 de novembro de 2014  
**Matéria** DCOMP - COFINS não cumulativo  
**Recorrente** SANTA CANDIDA - AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA (INCORPORADA  
POR TONON BIOENERGIA S/A CNPJ 07.914.230/0001-05)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo - vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo “insumo”, como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.

NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado em nossos tribunais superiores.

Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

DESPACHO DECISÓRIO. INSUBSISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É incabível a arguição de nulidade do despacho decisório, cujos procedimentos relacionados à decisão administrativa estejam revestidos de suas formalidades essenciais, em estrita observância aos ditames legais, assim como verificado que o sujeito passivo obteve plena ciência de seus termos e assegurado o exercício da faculdade de interposição da respectiva manifestação de inconformidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **em conhecer do recurso voluntário** e dar **parcial provimento**, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Mauricio Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 4ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP (fls. 695/699 do processo eletrônico), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra despacho decisório que homologou parcialmente a Declaração de Compensação (Dcomp - fls. 2/67), cujo crédito provém do saldo credor da contribuição da COFINS não cumulativos,

relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao 3º TRI de 2007.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

*Trata o presente processo de Declaração de Compensação (Dcomp), a fls. 2/67, cujo crédito provém do saldo credor da Cofins, relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao 3º TRI/2007, no valor de R\$ 689.015,08.*

*A DRF/Bauru, por meio do despacho decisório de fls. 238/241, homologou parcialmente a compensação, reconhecendo o direito creditório no valor de R\$ 394.616,18.*

*De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, de fls. 225/229, o crédito foi deferido parcialmente devido à glosa de vários itens relativos aos créditos apurados pela requerente, conforme descrito no citado termo.*

*Cientificada do despacho decisório e inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, às fls.*

*264/303, alegando, preliminarmente, que “a inclusão, no auto de infração, de valores não devidos, face à da glosa indevida como será comprovado...” “...retira do presente feito a liquidez e certeza, o que por si só torna nula a lavratura do auto de infração...”*

*Prosseguindo, também em preliminar, argumenta que o despacho decisório e o termo de constatação seriam nulos porquanto não discriminam especificamente quais os produtos que não se enquadram como insumo, tampouco apresentam a motivação e a fundamentação legal das glosas, além de a fiscalização ter apontado no termo de constatação o descumprimento de vários artigos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), que seriam totalmente inaplicáveis ao caso concreto.*

*Assim, faltariam elementos essenciais ao ato administrativo, tais como, motivo, agente, objeto, forma, finalidade, resultando no cerceamento do direito de defesa e na nulidade do procedimento.*

*Também discorre longamente sobre a motivação do ato administrativo, para concluir que a motivação que o ato deve conter tem que ser acessível ao destinatário, de modo que este prescindia de advogado ou especialista para exercer seu direito de defesa.*

*Por fim, argumenta que o ato combatido ofende também o princípio da verdade material, o que também levaria a sua nulidade.*

*Quanto ao mérito, alega, em resumo, que o conceito de insumo para o PIS e Cofins não pode ser transposto do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), pois a não cumulatividade das contribuições sociais não se restringe às empresas industriais.*

*Assim, insumo, no âmbito da não-cumulatividade, não seria composto somente pelas matérias-primas utilizadas diretamente na produção, mas por todos os bens e serviços, desde que utilizados na fabricação de bens e serviços, anexando excerto de texto de jurista nesse sentido.*

*Ainda quanto ao mérito, repete as alegações preliminares quanto à ausência de discriminação e fundamentação das glosas, discorrendo brevemente sobre seu processo produtivo e o aproveitamento dos insumos que, segundo seu entendimento, gerariam direito ao crédito das contribuições.*

*Quanto aos insumos, argumenta que a graxa foi indevidamente glosada, pois nada mais é que um lubrificante indispensável ao funcionamento das máquinas do processo produtivo, e, assim como este, deveria dar direito ao crédito, conforme entendimento da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio de Solução de Divergência que cita.*

*O mesmo se aplica aos combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo, cujo aproveitamento do crédito está previsto na Lei nº 10.833, de 2003, na IN SRF nº 404, de 2004, e ainda em entendimento da Administração Tributária.*

*Com relação ao estoque de abertura do álcool carburante, a contribuinte alega que a fiscalização glosou valores dos créditos a ele relativos e não estabeleceu o rateio proporcional entre o álcool carburante (regime cumulativo) e o álcool para outros fins (regime não-cumulativo), pois, segundo a recorrente, também teria havido venda deste último tipo, conforme notas fiscais que anexa.*

*O mesmo se pode dizer em relação aos insumos utilizados para a produção de álcool carburante, ou seja, deveria haver o rateio entre os insumos utilizados na produção de álcool carburante, álcool para outros fins e açúcar.*

*Reclama também a recorrente que teria havido glosa indevida de créditos relativos a embalagens, haja vista que o acondicionamento do açúcar constitui-se em etapa da industrialização.*

*No que tange aos créditos relativos aos serviços prestados, argumenta, em resumo, que a legislação permite o desconto de tais créditos desde que utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, e não somente aqueles aplicados diretamente na produção dos produtos, e ainda que a fiscalização não teria sido clara no embasamento da glosa.*

*Em relação à glosa dos créditos referentes aos serviços que, segundo a fiscalização, a contribuinte não teria comprovado que*

*não houve aumento da vida útil do bem em mais de um ano, alega que não há como fazer prova negativa e que houve inversão do ônus da prova já que a fiscalização é que teria que provar o que alegou para embasar a glosa.*

*Quanto aos créditos oriundos do aluguel de máquinas e equipamentos, argúi que tais bens são utilizados tanto na movimentação da matéria-prima, que geraria crédito, quanto no transporte e empilhamento de mercadorias, que não geraria crédito, assim a fiscalização deveria ter segregado proporcionalmente os créditos relativos a esse item.*

*No tocante aos créditos relativos a arrendamento mercantil, argumenta que a fiscalização, apesar de não citar no termo de constatação nem no despacho decisório, glosou esse crédito sem maiores explicações.*

*Alega também que para os créditos relativos a insumos adquiridos de pessoa jurídica foram utilizados os percentuais relativos ao crédito presumido, reduzindo assim o seu valor sem base legal ou justificativa.*

*Por fim, argumenta que houve aplicação indevida de rateio do crédito em casos em que o crédito deveria ser integral, como nos serviços de ensacamento, marcação e manuseio de sacaria e em relação à levedura.*

*Diante de tais alegações, que incluem a imputação de falta de clareza e de cerceamento do direito de defesa à decisão da autoridade a quo, considerando ainda que a recorrente cita itens que, de acordo com os autos, os respectivos créditos não teriam sido objeto de glosa e também tendo em vista que o termo de constatação, de fls. 225/229, contém apenas uma descrição vaga das glosas, pois não detalha os itens glosados acompanhados dos respectivos valores, o presente foi baixado em diligência à DRF para que os auditores-fiscais responsáveis discriminassem, por item, os valores dos créditos glosados, bem assim esclarecessem o porquê de cada glosa.*

*Em atendimento à diligência foi expedido o Termo de Diligência, de fls. 678/687, com os esclarecimentos solicitados.*

*Ciente do termo acima em 26/03/2012, de acordo com aviso de recebimento, de fl. 691, a requerente não apresentou nova manifestação de inconformidade, conforme despacho de fl. 693, emitido em 11/05/2012.*

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2007**

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA.*

*A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporado diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.*

*Somente dão direito ao crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.*

*DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.*

*Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada da referida decisão em 09/05/2013 (fl. 706), a interessada, em 14/05/2013, apresentou o recurso voluntário de fls. 713/738, com as alegações resumidas abaixo:

a) preliminarmente, argumenta que a questão não foi decidida com isenção, falta do princípio da motivação do ato administrativo, inconsistências dos dados, subjetivismo, demonstração da efetiva irregularidade, e ainda ausência, no Acórdão, de apreciação de todas as razões suscitadas, solicitando a nulidade da decisão DRJ, posto que cuidou ela de matéria estranha à versada na Manifestação de Inconformidade. Argumenta ofensa ao princípio da verdade material, ensejando que o lançamento de ofício, está irremediavelmente eivado de nulidade, portanto deve ser decretada a insubsistência do despacho decisório ora combatido. Cita jurisprudências administrativas e judiciais;

b) quanto ao mérito, no que se refere aos tópicos abaixo relacionados, questiona o Fisco pelas glosas dos créditos, expressando seus argumentos para cada item, observando-se que na maioria deles, houve por parte fiscalização algum tipo de restrição ao conceito de insumos:

b.1- Da Definição de Insumos no Contexto da Não-Cumulatividade;

b.2- Dos Insumos Consumidos Pela Recorrente;

- b.3- Dos Produtos Lubrificantes (graxas);
- b.4- Os Lubrificantes Utilizados no Processo Produtivo;
- b.5- Os Materiais de Embalagem Específicos Para o Açúcar;
- b.6- Dos Serviços Tomados Pela Recorrente;
- b.7- Do Aluguel de Máquinas e Equipamentos;
- b.8- Do Leasing;
- b.9- Da Aquisição de Insumos de Pessoas Jurídicas, e
- b.10- Da Aplicação Indevida do Rateio.

Diante do exposto, requer que seja declarada a nulidade da decisão ora recorrida ou, se assim não entender, que seja dado provimento ao presente recurso em face da improcedência do feito fiscal e, como decorrência, ser com o reconhecido o direito creditório da Recorrente e a consequente homologação das compensações objeto do pleito.

**É o relatório.**

## **Voto**

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

### ***1) Admissibilidade do recurso***

Quanto ao recurso voluntário, não consta dos autos, claramente no documento, a data em que o mesmo foi protocolizado. Todavia, admito que o aludido recurso foi protocolizado em 14/05/2013, data em que foi recebido o arquivo digital da empresa segundo o correspondente recibo do *Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais* (fl. 712). Assim, considerando que o arquivo transmitido é identificado como “*RECURSO VOLUNTÁRIO – PROCESSO 15892.000076/2008-71*”, e que a unidade preparadora encaminhou o processo para este CARF, julgo-o como tempestivo.

No mais, o recurso voluntário preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

### ***2) Preliminar de Nulidade da decisão recorrida***

Alegou a recorrente a nulidade do Acórdão de primeira instância, argumentando que teria havido a ausência de apreciação de todas as razões suscitadas e que a questão não foi decidida com isenção, havendo inconsistências dos dados, subjetivismo, não demonstração da efetiva irregularidade e porque o acórdão recorrido não se ateve aos aspectos fundamentais colocados à análise do julgador. Conclui alegando que a decisão em discussão cuidou de matéria estranha à versada na Manifestação de Inconformidade, proferindo, assim,

decisão de natureza diversa da que foi demandada, sem a motivação e violando a garantia do recorrente e que o Termo de Diligência, em sua visão, nada acrescentou aos autos.

A preliminar deve ser rejeitada, pois o acórdão recorrido escorou-se no entendimento explícito no sentido de que as aquisições de insumos e dos serviços só geram créditos quando os bens e serviços são aplicados diretamente no produto em fabricação.

Especificamente quanto a graxa, a decisão invocou e adotou a interpretação contida na Solução de Divergência Cosit nº 12/2007 para negar o crédito pleiteado pelo contribuinte, o que atende ao disposto no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

Portanto, verifica-se na decisão, que a DRJ detalhou todas as razões pelas quais resultou na improcedência da manifestação de inconformidade, não reconhecendo, como exposto, o direito creditório.

Contudo, temos que observar que o julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem detalhar ao máximo seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado em nossos tribunais superiores. Sendo resolvida a questão suscitada, com motivação explícita no Acórdão, não se tem por omissa o julgado.

Em suma, os motivos de não reconhecer o direito creditório postulado, residem nas próprias declarações e documentos produzidos pela contribuinte e que nos presentes autos, não restou comprovada qualquer restrição ao direito de defesa da recorrente.

Portanto, o contribuinte pode discordar do teor da decisão, mas não tem razão quanto à preliminar de nulidade, pois o acórdão recorrido está motivado e atende ao princípio da persuasão racional do julgador.

Preliminar de nulidade rejeitada.

### **3) Ofensa ao Princípio da verdade material**

A recorrente argumenta que o ato combatido ofende também o princípio da verdade material, o que também levaria a sua nulidade, conforme consta do item 44 do recurso voluntário:

*(...) “44 - Temos, por consequência, que o lançamento de ofício vestibular está irremediavelmente **eivado de nulidade, aliás, insanável**. Isto posto, deve ser provida a manifestação de inconformidade ora interposta para o fim de ser decretada, ab initio, a **insubsistência do despacho decisório** ora combatido, conforme as preliminares acima alinhadas” (g.n).*

Frise-se que o presente processo não se trata de lançamento de crédito tributário, mas sim de **despacho decisório** que homologou parcialmente a compensação apresentada via Dcomp, ou seja, análise de compensação entre créditos e débitos tributários.

Note-se que no acórdão da DRJ restou demonstrado com clareza essa questão. Observe-se:

*(...) Primeiramente, quanto à alegação preliminar de que faltaria liquidez e certeza ao lançamento, cumpre esclarecer que a impugnante engana-se, porquanto o presente não se trata de constituição de crédito tributário, onde tais requisitos são exigidos, mas sim de despacho decisório que homologou*

*parcialmente compensação apresentada via DComp, e para tanto não se exige liquidez e certeza.*

*(...) Em relação ao suposto cerceamento do direito de defesa, também não procede a alegação da contribuinte, pois esse exercício foi satisfeito quando esta teve oportunidade de apresentar, no prazo legal, a manifestação de inconformidade ora analisada.*

*Eventuais falhas na exposição das glosas efetuadas pela fiscalização foram sanadas quando da diligência havida especificamente para esse fim, à qual, após a sua consecução, consubstanciada no Termo de Diligência, de fls. 678/687, a requerente teve novamente a oportunidade de manifestar-se.*

*No entanto, após a lavratura do citado termo contendo os esclarecimentos prestados pela fiscalização em relação às glosas efetuadas, a requerente, **apesar de cientificada de seu conteúdo, não mais se manifestou.***

*Com isso pode-se concluir que a interessada ficou satisfeita com os esclarecimentos feitos pela fiscalização quanto às glosas e, conseqüentemente, que concordou com o mérito do procedimento.*

Portanto, no que se refere às preliminares de insubsistência, também não se vislumbra a sua ocorrência, conforme pretende o contribuinte, eis que o **despacho decisório**, além de se revestir dos requisitos e formalidades necessários à sua constituição, nos termos da legislação de regência da matéria, está adequadamente caracterizado e motivado, de modo a justificar a não aceitação parcial do crédito alegado, como também, não ficou caracterizado cerceamento de defesa, uma vez que a recorrente foi regularmente intimada nos autos.

Preliminar de insubsistência do **despacho decisório** rejeitada.

#### **4) Do Mérito**

##### **a) Considerações Iniciais**

No cotejo do relatório de diligência fiscal com a Manifestação de Inconformidade, revela que o contribuinte deixou de se manifestar em relação aos ajustes e esclarecimentos efetuados pela fiscalização após a execução do Termo de Diligência (fls. 678/687), ressaltando que a empresa foi regularmente cientificada nos autos em 26/03/12 (fl. 691). Constata-se essa ocorrência no Despacho de Encaminhamento (fls. 693), onde a unidade de origem do processo informa o que segue:

***“Transcorrido o prazo estabelecido e não tendo a contribuinte apresentado manifestação de inconformidade em relação à diligencia solicitada pela DRJ e efetuada pela Safis/DRF/BAURUSP, proponho o retorno do presente processo à DRJ/RIBEIRÃO PRETO-SP para prosseguimento”.***

Dessa forma, quando do julgamento do referido processo, a DRJ em seu Acórdão, assim se pronunciou. Observe-se:

*(...) Eventuais falhas na exposição das glosas efetuadas pela fiscalização foram sanadas quando da diligência havida especificamente para esse fim, à qual, após a sua consecução, consubstanciada no Termo de Diligência, de fls. 678/687, a requerente teve novamente a oportunidade de manifestar-se.*

*No entanto, após a lavratura do citado termo contendo os esclarecimentos prestados pela fiscalização em relação às glosas efetuadas, a requerente, apesar de cientificada de seu conteúdo, não mais se manifestou.*

*Com isso pode-se concluir que a interessada ficou satisfeita com os esclarecimentos feitos pela fiscalização quanto às glosas e, conseqüentemente, que concordou com o mérito do procedimento.*

Ressalte-se que o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, estabelece que a impugnação (ou no caso, a manifestação de inconformidade), deve ser específica e vir acompanhada dos documentos hábeis à comprovação das alegações de defesa. E o art. 17, do mesmo diploma, estabelece que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

#### ***b) Do Recurso Voluntário***

Como já exposto, a lide envolve discussão concernente à existência ou não de direito creditório referente ao regime de incidência não-cumulativa da COFINS de competência do 3º TRI de 2007.

A recorrente, cujo nome de fantasia é Destilaria Tonon, tem por objeto a fabricação de álcool nas suas diversas especificações, e a sua comercialização nos mercados interno e externo (exportação), podendo, em nome dela, serem praticados todas as operações, principais e acessórias, relacionadas com tal atividade. Acrescente-se que através do processamento da cana-de-açúcar **a destilaria produz álcool e açúcar.**

Consta dos autos que no ano-calendário 2007, a empresa enquadrava-se no regime não cumulativo da COFINS para as receitas decorrentes da produção de açúcar, energia elétrica, levedura e da venda de créditos de carbono e no regime cumulativo para as receitas decorrentes da produção do álcool carburante.

**O núcleo da questão em combate concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos – bens ou serviços adquiridos, que geram direito aos créditos de PIS e da COFINS.**

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

A legislação pertinente ao regime autoriza, ainda, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O cálculo do crédito é realizado mediante a aplicação das mesmas alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre referidos custos, despesas e encargos (vide artigo 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas leis, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º, fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela.

Assim, não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física (hipótese prevista originariamente nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), bem como (e agora incluídas pela Lei 10.865/2004) as quantias despendidas na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, e aqui (isenção), quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Os créditos apurados deverão ser utilizados, prioritariamente, para a dedução do valor devido das correspondentes contribuições a recolher. **No caso de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação**, poderão tais créditos ser utilizados para a compensação com outros débitos da própria empresa, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. As leis instituidoras da não-cumulatividade admitem, ainda, o ressarcimento em dinheiro, caso não seja possível a utilização dos créditos para a dedução das contribuições a recolher até o final de cada trimestre do ano civil.

**A questão posta em exame nos autos diz respeito, justamente, à existência ou não de direito ao creditamento da COFINS não-cumulativo em vista da aquisição de matérias-primas e de serviços utilizados no processo produtivo destinado à exportação.**

Com efeito, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como do correspondente preceito da Lei nº 10.637 de 2002, prevê o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

#### ***4.1) Da definição de insumos no contexto da não-cumulatividade***

Sabe-se que essa questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.833/03 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividade do IPI e do PIS/Cofins.

No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03).

A recorrente aduz em seu recurso que:

(...) “ao contrário do que ocorre na legislação do IPI, as leis que regulam o regime do PIS e da COFINS não cumulativos não delimitam o significado de insumo. No entanto, a Receita Federal, extrapolando sua competência, expediu as Instruções Normativas 247/02 e 404/04, que se amoldando a legislação do IPI, restringiu o significado de insumo para o PIS e a COFINS não cumulativos”.

E segue defendendo que:

(...) “Dessarte, devem ser considerados insumos os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção”.

Ou seja, pelo entendimento da contribuinte, insumo, no âmbito da não-cumulatividade, não seria composto somente pelas matérias-primas utilizadas diretamente na produção, mas por todos os bens e serviços, desde que utilizados na fabricação de bens e serviços, anexando excerto de texto de jurista nesse sentido.

No entanto, da leitura das redações do dispositivo que trata do creditamento em decorrência da aquisição de insumos – a atual e as historicamente concebidas para referido preceito – constata-se que o termo “insumo”, na forma como é e sempre foi empregado, nunca se apresentou no texto normativo de forma isolada, mas **continuamente associado** ao seu papel de fator de produção ou na prestação de serviços, **ou na fabricação de produtos destinados à venda, ou seja, ao processo de industrialização**.

No regime não-cumulativo de PIS/Cofins, a Lei dispõe de maneira diferente da legislação do IPI, reconhecendo o crédito em relação à aquisição de “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” (art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003).

O legislador, como visto, vai além do âmbito da industrialização, utilizando termos mais amplos, referindo-se à produção ou fabricação de bens e, também, à prestação de serviços.

O contexto em que ocorre a incidência de PIS/Cofins, apresenta como fato gerador a receita bruta ou faturamento, referindo-se, assim, a todo tipo e amplitude de atividade produtiva, não se limitando apenas à fase de industrialização.

Desde o primeiro momento este Conselho recusou a pretensão de confinar o conceito de insumo aos mesmos critérios da legislação do IPI, conforme serve de exemplo o seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual foi negado provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional:

*CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do*

*PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, 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.*

*Recurso negado Acórdão 9303001.035, Processo 11065.101271/200647, Rel.*

*Cons. Henrique Pinheiro Torres, j. 23/08/2010*

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos – bens ou serviços – que sejam aplicados na produção – de bens ou serviços –, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

O entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

*“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).*

Assim, na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com **conceito de custo de produção**, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04, integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Para definir o conceito de insumo no PIS e na COFINS não cumulativos é necessário constatar a essencialidade do bem ao processo produtivo do contribuinte. Assim,

geram crédito do PIS e da COFINS não cumulativos somente as despesas com materiais considerados essenciais.

Portanto, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos.

É com este enfoque que passaremos a examinar os argumentos apresentados pela Recorrente frente os elementos e constatações presentes nos autos.

#### **4.2) Dos Insumos consumidos pela recorrente**

A recorrente discorre em seu recurso voluntário que no desenvolvimento de sua atividade produtiva, adquire diversas matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e serviços que são empregados no processo de fabricação e comercialização de seus produtos. Dentre eles, aqueles arrolados nos demonstrativos de fls. 343/361 (Análise dos dados elaboradas pela fiscalização durante a ação fiscal), parte foram objeto de glosa e que no entender da recorrente, geram o direito ao crédito da COFINS.

Ressalta que os produtos e serviços concorrem decisivamente para a obtenção do açúcar e do álcool, ou seja, inúmeros produtos e serviços que são adicionados ao caldo durante a decantação, fermentação, destilação (álcool) ou filtração, evaporação, cozimento centrifugação e secagem (açúcar) visando um só e único fim: o produto final industrializado.

A defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação a todos os custos e despesas necessários à manutenção da sua atividade, com base no art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas não trouxe aos autos nenhum elemento hábil à comprovação de que os bens glosados nas planilhas (fls. 343/361), se enquadram nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no custo de aquisição do bem.

O simples exame das referidas planilhas não permite ao julgador constatar que os bens ali discriminados se enquadram no conceito de insumo que vem sendo adotado por este colegiado.

Alguns dos itens glosados definitivamente se verifica que não integram o custo de produção. Por outro lado, outros itens poderiam gerar o crédito das contribuições, como por exemplo produtos químicos, lubrificantes e combustíveis, se aplicados na produção; materiais de manutenção/reparos, desde que efetuados na fábrica ou em máquinas utilizadas diretamente na produção.

Embora a Recorrente trouxe aos autos uma descrição do processo produtivo da empresa (Etapas do Processo Industrial e Fluxogramas - fls. 304/327), por si só não permite ao julgador correlacionar os materiais glosados com as formas pelas quais são utilizados no referido processo produtivo.

No caso sob análise, quanto aos elementos probatórios, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para pleitear o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto à sua existência e líquido quanto ao valor solicitado.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas consignadas nas planilhas de fls. 343/361.

Ressalte-se que para todos os itens glosados nos autos, a fiscalização elaborou uma Planilha denominada “**Análise de dados da empresa feita durante a ação fiscal**” (fls. 343/361), que contém a discriminação e identificação das despesas apresentadas pela Recorrente, as linhas do DACON, data e número da Nota Fiscal, insumos, serviços, produtos, fornecedores, valores, receitas, e a informação da manutenção do item ou a glosa efetuada pela fiscalização e seu motivo. Para tanto foi tomado a devida ciência da empresa.

#### **4.3) Os Produtos Lubrificantes - Graxa**

Sobre este item, a recorrente argumenta em seu recurso voluntário que,

*(...) “quanto aos insumos, nas alegações para justificar o feito fiscal, a fiscalização refere-se expressamente às aquisições de graxa feitas pela Recorrente e glosa os créditos a ela relativo invocando a Solução de Divergência nº 12/07”.*

Tal contraditório se apresenta enfrentado, uma vez que nas planilhas demonstrativas das glosas (fls. 343/361) e no Termo de Diligência (fl. 679), onde no item “Lubrificantes” a fiscalização descreve a motivação do ato: *glosa – graxa não é lubrificante, por definição da (ANP).*

A recorrente visando elucidar a questão no intento de elidir a glosa perpetrada pelo Fisco, reproduz várias conceituações do vocábulo “graxa”, pesquisado em abalizadas publicações linguísticas e técnicas (dicionários, sites, Wikipédia, etc.), visando conceituar o termo **graxa**, concluindo que a graxa nada mais é que um lubrificante indispensável ao funcionamento de máquinas, equipamentos, motores, etc. Isto porque, conforme definido na legislação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40) os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para a COFINS.

No entanto, o Fisco em seu Termo de Constatação Fiscal (fl. 227), informa que:

*(...) “Com relação aos insumos, aplicando-se o disposto na IN SRF 404/2004, art. 8º, inciso I, “b” e § 4º, inciso I, “a”, foram glosados valores referentes à compra de **graxa** (conforme Solução de Divergência Cosit 12/2007) e óleos lubrificantes empregados nos veículos da empresa. Relação das notas fiscais, com direito a crédito, mantidas pela fiscalização, às fls 205 a 218”.*

Quando da elaboração do Termo de Diligência (fl. 679), a fiscalização relata que:

*(...) Lubrificantes - foi glosada a nota fiscal de compra de graxa, em razão da Solução de Divergência Cosit 12/2007. O inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03 prevê o desconto de créditos sobre lubrificantes, e conforme consta da citada Solução de Divergência, graxa não é lubrificante, em definição da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP).*

*Solução de Divergência 12 de 24 de outubro de 2007*

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

*Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas (...).*

Como se nota, o Fisco escorou-se na Solução de Divergência Cosit nº 12/2007, que conclui que **não são considerados insumos, para fins de desconto de créditos da contribuição para o PIS-Pasep** e da Cofins, os materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, **graxas**, pinos, tarraxas e ferramentas.

No entanto, entendo que o produto graxa, no caso, tem a finalidade de preservar a integridade e o regular funcionamento das máquinas utilizadas na atividade produtiva e, portanto, atividade intrínseca ao processo produtivo da empresa. Não há atividade produtiva sem a constante preservação dos maquinários.

O dicionário Wikipédia ao se referir ao vocábulo “graxa” dá-nos o seguinte ensinamento: “Graxas são o nome genérico e popular dado **a lubrificantes** pastosos compostos (semi-plásticos) ou de alta viscosidade, compostos de misturas de óleos lubrificantes minerais (de diversas viscosidades) e seus aditivos e especialmente do ponto de vista químico, sais de determinados ácidos graxos com cálcio, sódio, lítio, alumínio, bário e magnésio (geralmente chamados de sabão que em formam com os óleos de origem mineral uma emulsão, que atuam como agente espessador. Em tais formulações o óleo mineral entra como o **verdadeiro lubrificante** e o espessador, além de conferir a viscosidade à mistura, atua na retenção do óleo mineral” (g.n).

Portanto, no que se refere ao produto **graxa**, deve-se reconhecer o direito de crédito do PIS e da COFINS, pois o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 é expresso em reconhecer tal direito em relação às aquisições de combustíveis e lubrificantes, não havendo dúvida de que a **graxa é um lubrificante** e de que tem a sua aplicação como lubrificante nos equipamentos e máquinas utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Com base nos conceitos acima, concluo, pois, pelo reconhecimento do direito de crédito na aquisição de **graxa**, glosado pelo Fisco conforme demonstrativo de fls. 343/361.

#### **4.4) Os Lubrificantes Utilizados no Processo Produtivo**

Nos termos relatados nos autos, a Fiscalização glosou créditos calculados sobre determinados bens e serviços, considerando-os não abrangidos pelo conceito de insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Neste tópico específico, argumenta a recorrente em seu recurso voluntário no que se refere ao entendimento oficial concernente à apuração indevida de créditos sobre combustíveis e lubrificantes, alega a interessada que estes teriam sido efetivamente utilizados no processo produtivo, e que:

*(...) “Segundo a disposição expressa no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, 19 e segundo, ainda, a disciplina contida no art. 66, inciso I, alínea “b”, da Instrução Normativa SRF 247/02, geram direito a créditos do PIS os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços destinados à venda”.*

E segue, (...) “Esclarecendo o alcance da norma em comento, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, expediu a Solução de Divergência nº 37/08, firmando o entendimento abaixo transcrito:”(…).

Por outro lado, de acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 226/227), o Fisco relata que:

*(...) “A empresa também apresentou todas as notas fiscais de insumos que, no seu entender, dariam direito ao crédito de COFINS não Cumulativo, além de notas fiscais de lubrificantes, comprovantes das despesas com energia elétrica, despesas de depreciação, despesas com armazenagem e frete nas vendas e despesas financeiras. Os demonstrativos elaborados pela empresa encontram-se anexados às fls. 155 a 203.*

*Com relação aos insumos, aplicando-se o disposto na IN SRF 404/2004, art. 8º, inciso I, “b” e § 4º, inciso I, “a”, foram glosados valores referentes à compra de graxa (conforme Solução de Divergência Cosit 12/2007) e óleos lubrificantes empregados nos veículos da empresa. Relação das notas fiscais, com direito a crédito, mantidas pela fiscalização, às fls. 205 a 218”.*

Observe-se que no Termo de Diligência, o Fisco descreve (fl. 679):

*(...) Lubrificantes - Foram glosadas as notas fiscais de compra de óleo utilizado em máquinas agrícolas e de graxa, em razão da Solução de Divergência Cosit 12/2007. O inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03 prevê o desconto de créditos sobre lubrificantes, e conforme consta da citada Solução de Divergência, graxa não é lubrificante, em definição da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP...).*

E segue, (...) “Combustível – foram glosadas as despesas apresentadas como óleo combustível para veículos, máquinas agrícolas, caminhões e tratores **por não serem insumos diretamente ligados ao processo produtivo do açúcar e outros produtos sujeitos a não cumulatividade**” (g.n).

Já nas planilhas denominadas Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal (fl. 225/234), a fiscalização esclarece, na coluna especificada L02 - Lubrificantes, que tais créditos foram **mantidos**, glosando somente as graxas, por não ser considerado lubrificantes.

No entanto, quanto aos **Combustíveis**, nas planilhas denominadas Análise dos Dados da empresa feita durante a Ação Fiscal (fls. 343/361), a fiscalização esclarece, na coluna especificada (L02) para os **Combustíveis**, que tais créditos foram glosados e quais foram **mantidos**, no caso glosando os **combustíveis (Óleo diesel Comum) – não utilizados na produção**.

Restando claro, portanto, que somente os bens e serviços utilizados de forma direta na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

De acordo com os dispositivos legais (arts. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003) já reproduzidos, é possível constatar que a lei prevê, de forma expressa, o direito de creditamento relativo a combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção de bens ou produtos destinados à venda.

Com efeito, revendo os termos da fiscalização, verifico que, concernente aos combustíveis adquiridos, a priori, sua admissão não foi vetada, entretanto, restringida àqueles utilizados como óleo combustível para veículos, máquinas agrícolas, caminhões e tratores por não serem insumos diretamente ligados ao processo produtivo do açúcar e outros produtos sujeitos a não cumulatividade”, na premissa que o termo “insumo” refere-se aos bens e serviços utilizados

diretamente no processo industrial ou produtivo, razão porque apenas estes materiais poderiam ser admitidos como tal.

No caso a fiscalização tomou a cautela de segregar as aquisições dos produtos dentre os quais foram aplicados ou não no processo produtivo da empresa. Podemos observar que, dos combustíveis adquiridos, que foram mantidos os créditos constam da relação da planilha denominada “Análise dos dados da empresa feita durante a ação fiscal” (fls. 343/361).

Relativamente à prova dos gastos efetuados com tais bens e serviços, há que se ressaltar que a Fiscalização, deixou consignado que teve acesso a toda a documentação apresentada pelo contribuinte, tendo glosado os créditos respectivos em razão da falta de sua vinculação entre os serviços serem considerados insumos diretamente ligados ao processo produtivo do açúcar e outros produtos sujeitos a não cumulatividade.

Por outro lado, a recorrente em seu recurso, não demonstrou, mediante apresentação de provas, que tais glosas foram indevidas, ou seja que tais aquisições foram objeto de aplicação no processo produtivo da requerente.

Como é sabido, não podem descontar da contribuição para a COFINS apurada mensalmente, créditos calculados em relação aos valores das aquisições de materiais de consumo, por absoluta falta de amparo legal uma vez que tais despesas não se encontram relacionados no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, nem tampouco caracterizam insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Diante disso, entendo que não assiste razão a recorrente, pois o fisco somente glosou aquisição de produtos (combustível e lubrificantes) cuja utilização se dava em veículos (veículos, máquinas agrícolas, tratores, caminhões) utilizados para fins diversos e não diretamente ligado ao processo produtivo da empresa, não podendo ser considerada na base de cálculo de créditos das contribuições sociais, pois tais dispêndios não estão diretamente atrelados ao processo produtivo, tão pouco podem ser considerados insumos, não atendendo, portanto, os requisitos do inciso II do art 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Assim, não há como acolher os argumentos da recorrente no que diz respeito ao alegado direito de creditamento relativamente às glosas nas aquisições dos combustíveis que não foram empregados no processo produtivo.

#### **4.5) Materiais de Embalagem Específicos Para o Açúcar**

Aduz a recorrente que:

*(...) “A glosa, de forma inexplicável, atingiu os créditos oriundos da aquisição de sacaria destinada especificamente à embalagem do açúcar. O acondicionamento do açúcar constitui-se em etapa da industrialização e, como tal em face do princípio da não cumulatividade das contribuições, deve ter todos os valores relativos às suas aquisições de fornecedores considerados para fins de dedução de créditos. Neste aspecto, diante da obviedade do direito ao creditamento, cremos desnecessária argumentação mais aprofundada acerca deste tema”.*

A fiscalização no seu Termo de Diligência (fl. 680) apresenta a fundamentação da glosa dessas aquisições pelo seguinte motivo:

*Embalagens: Glosadas por se tratarem de embalagens de transporte e não de apresentação.*

Note-se que do Termo de Diligência elaborado pelo Fisco, consta que:

(...) “a embalagem de apresentação é **aquela que incorporada ao produto durante o processo de fabricação**, há que se ter tal aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; a também pode-se ter como tal aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto; de outro lado há que se ter como embalagens de transporte àquelas que se destinam apenas ao transporte dos produtos, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinada à valorização do produto (são geralmente, latas, caixas, engradados, tambores, as sacas de 50 kgs, etc.). Essas embalagens não fazem parte do processo produtivo, o produto é embalado após o processo de produção. Fundamentação legal: art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 c/c o artigo 8º, I, “b” c/ §4º, I, a da Instrução Normativa SRF nº 404/2004”.

Com efeito, revendo os termos do relatório do Fisco, verifico que, concernente ao material de embalagem específico para o açúcar, *a priori*, sua admissão não foi vetada, entretanto, restringida àqueles **produtos por se tratarem de embalagens retornáveis, de transporte e não de apresentação**, na premissa que o termo “insumo” refere-se aos bens e serviços utilizados diretamente no processo industrial ou produtivo.

Nas planilhas denominadas Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal (fls. 343/361), a fiscalização demonstra, na coluna especificada para: *L02 - Embalagens*, que tais notas fiscais os créditos foram glosados, assim motivados: *glosa – não se agrega ao produto*.

No entanto, a recorrente alega que a glosa, atingiu os créditos oriundos da aquisição de **sacaria destinada especificamente à embalagem do açúcar**. O acondicionamento do açúcar constitui-se em etapa da industrialização e, como tal em face do princípio da não cumulatividade das contribuições, deve ter todos os valores relativos às suas aquisições de fornecedores considerados para fins de dedução de créditos.

Como já frisado anteriormente sobre o conceito de insumos, a tendência é o acolhimento da interpretação que, sem se restringir às legislações do IPI e do IRPJ, busca a construção do conceito de insumo a partir de critérios próprios do PIS/Pasep e da Cofins. Insumo, nessa linha, abrangeria o custo de produção e, dependendo das particularidades do caso concreto, despesas de venda do produto industrializado, notadamente quando incorridas para atender exigências indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto.

Feito esse registro, ingressando no exame do caso concreto, verifica-se que a fiscalização, consoante já destacado, não reconheceu o direito ao crédito relativo às aquisições de Embalagens (no caso sacaria), assentado nos seguintes fundamentos: *Glosadas por se tratarem de embalagens de transporte e não de apresentação*.

A decisão recorrida, como se vê, foi além do conceito de insumo restrito de insumo das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004. Aplicando diretamente as disposições do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), restringiu o direito ao crédito apenas às embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização.

Trata-se, porém, de interpretação que não tem respaldo na legislação, à medida que a IN SRF nº 247/2002, não opera com a distinção adotada pela decisão recorrida:

Art. 66. [...]

§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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;

Neste caso, entendo que trata-se, assim, diferentemente dos casos em que ocorre especificamente para a etapa de transporte, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que afasta o seu enquadramento com bem do ativo imobilizado.

O Recorrente, portanto, mesmo considerando os critérios da IN SRF nº 247/2002 e ao conceito de insumo adotado pela jurisprudência do CARF, **tem direito ao crédito relativo às aquisições de embalagens (sacaria – embalagem do açúcar).**

Por fim, afastada a interpretação restritiva adotada pela decisão recorrida, descabe a exigência de prova da venda dos materiais de embalagens com o produto ao consumidor final.

#### **4.6) Serviços Tomados Pela Recorrente**

Nos termos relatados neste processo, o Fisco glosou créditos calculados sobre determinados bens e **serviços**, considerando-os não abrangidos pelo conceito de insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Sobre este item, a recorrente argumenta em seu recurso que:

(...) “conclui-se que insumo , no contexto das regras desta não-cumulatividade da contribuição ao PIS, comporta a contratação de serviços destinados a execução de outros serviços. Mais ainda, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02 e o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, conjugados com as demais regras previstas nesta lei, autoriza-nos a concluir que a expressão “serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” acolhe a possibilidade de haver a contratação de serviços para a execução de outros serviços, quaisquer que sejam, desde utilizados com o escopo final que é a obtenção do produto final industrializado.

Resta, destarte evidenciado que não foi a preocupação da autoridade lançadora a especificação de cada tipo ou categoria de serviço e sua identificação, aspectos de suma relevância para a caracterização e legitimação da glosa.

Por derradeiro, cumpre esclarecer que nenhum dos serviços, tomados pela Recorrente e que foram utilizados no seu processo produtivo, se enquadram entre aqueles que são passíveis de registro no ativo imobilizado ou permanente, de acordo com as normas contábeis geralmente aceitas, bem como com as de regência do Imposto de Rendas Pessoas Jurídicas, eis que se tratam de serviços que em sua essência e própria finalidade devem e foram lançados diretamente como custo de produção”.

Como já abordado neste voto, os §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 vedam o crédito da contribuição à COFINS e ao PIS se os bens e serviços forem adquiridos de pessoa física ou de pessoa jurídica não estabelecida no País. Desta forma, as exceções às regras de apropriação de créditos já estão claramente dispostas em tais parágrafos, cumprindo, assim, a função que lhes foi atribuída pela alínea “c” do inciso III, do art. 11, da Lei Complementar nº 95/09.

Verifica-se que no Termo de Constatação Fiscal (fl. 227), consta que:

(...) “As despesas com prestação de serviço com direito ao crédito do PIS não cumulativo estão disciplinadas pelo disposto na IN SRF 404/2004, art. 8º, inciso I, “b”. “b.1”, § 4º, I. “b”. **Foram objetos de glosa as despesas apresentadas pela empresa que não se enquadravam na definição supramencionada:** “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”; neste caso, açúcar e outros produtos sujeitos ao regime não cumulativo da COFINS. Relação das notas fiscais com direito a crédito, mantidas pela fiscalização, às fls. 205/218”.

*Foram glosadas as notas fiscais de serviço que não correspondiam ao conceito de insumo na fabricação dos produtos de incidência não-cumulativa, as que deveriam ter sido ativadas (vez que a empresa não comprovou que não houve aumento da vida útil do bem reparado em mais de um ano) e aquelas cuja descrição não permitia determinar se correspondiam a custo ou despesa operacional.*

Também não procede as alegações da recorrente no que concerne que não houve a preocupação da autoridade lançadora quanto a especificação de cada tipo ou categoria de serviço e sua identificação, aspectos de suma relevância para a caracterização e legitimação da glosa. No Termo de Diligência (fls. 678/687) a fiscalização elaborou relatório bem detalhado no tópico “SERVIÇOS UTILIZADOS COM INSUMO”, onde descreve que, “*como regra foram glosados todos os serviços que não estavam diretamente ligados à produção dos produtos não cumulativos ou à manutenção de máquinas diretamente ligados à produção*”.

Seguindo o tópico, o Fisco esclarece no documento a fundamentação e a base legal sobre os conceitos de insumos para fins de creditamento sobre tais bens e serviços, especificando as glosas efetuados. Veja-se:

(...) *As glosas, tanto dos bens declarados como insumo quanto dos serviços utilizados como insumo, atendem à definição da IN 404/2004 (...):*

E segue a fiscalização informando que:

“Com a base legal acima, foram efetuadas as seguintes glosas:

- “não corresponde ao conceito de insumo” – *notas fiscais de serviços não relacionados o processo produtivo, citados no anexo, como por exemplo controle de pragas, assessoria técnica, locação de toalhas, serviços com máquinas agrícolas, serviço reboque, carregamento de cana, movimentação de sacaria, pintura, hidrojateamento entre outros.*

- “NF não identifica se é custo ou despesa” – *notas fiscais com descrição genérica não sendo possível identificar se é despesa ou custo: serviço de revisão de válvulas, usinagem, etc.*

- “valor que deveria ser incorporado ao ativo” – notas fiscais de reformas de equipamentos que deveriam ser ativadas em razão do aumento da vida útil do bem reparado: revisão de peças da moenda, automação industrial, montagem industriais, balanceamento industrial.

*As partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos que respondem diretamente pela fabricação ou produção de bens destinados à venda, podem ser consideradas insumos para efeito de apuração de créditos relativos à contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS não-cumulativa, desde que referidas partes e peças sofram alterações decorrentes da ação diretamente exercida no processo de fabricação do produto e desde que não estejam incorporadas ao ativo imobilizado da empresa.*

Com efeito, revendo os termos do relatório do Fisco, verifica-se que, concernente aos serviços acima especificados, *a priori*, sua admissão não foi vetada, entretanto, restringida àqueles enquadrados no conceito do termo “insumo”, este quando refere-se aos bens e serviços utilizados diretamente no processo industrial ou produtivo.

Quanto a alegação de que nenhum dos serviços, tomados pela Recorrente e que foram utilizados no seu processo produtivo, se enquadram entre aqueles que são passíveis de registro no ativo imobilizado ou permanente, de acordo com as normas contábeis geralmente aceitas, bem como com as de regência do IRPJ, repisamos o que a fiscalização relata em seu Termo de Constatação Fiscal às fl. 227.

(...) “Foram glosadas as notas fiscais de serviço que não correspondiam ao conceito de insumo na fabricação dos produtos de incidência não-cumulativa, as que deveriam ter sido ativadas (vez que a empresa não comprovou que não houve aumento da vida útil do bem reparado em mais de um ano) e aquelas cuja descrição não permitia determinar se correspondiam a custo ou despesas operacionais”.

Se as partes e peças adquiridas no caso, forem para máquinas ou equipamentos que estiverem no ativo imobilizado, deixarão de ser consideradas como insumos e poderão gerar créditos decorrentes de depreciação futura, conforme previsto na Lei nº 10.637/2002, art. 3º, Inciso VI, combinado com o seu § 1º, Inciso III, (c/ artigo 15 da Lei nº 10.833/2003). Desta forma, esses produtos que atuam diretamente em todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, que representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra sua aplicação, devem ser capitalizados, consoante estabelece o art. 346 do RIR (Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/1999).

Verifica-se ainda o que consta do referido Termo de Diligência:

(...) A Santa Cândida possui uma moenda com seis ternos e ainda apresentou descritivos de manutenção da recepção de cana, do preparo da cana e da moenda. Da descrição verifica-se que as mesas alimentadoras, esteiras metálicas, bem como a moenda são desmontadas e **recuperadas** ao final da safra com troca de pinos, buchas e outras peças de acordo com o projeto de engenharia.

(...) “Os tornos são compostos por castelo, bagaceira, cabeçotes, rolos e pentes. Nas notas fiscais de serviços não se verifica a aquisição ou instalação desses elementos **anualmente**.

*As notas fiscais de serviços glosadas referem-se a soldas, frisamentos, aplicações de chapas inox, válvulas, hidrojateamento, recuperação de cilindros, desfibrilador, usinagem, etc., portanto são substituições de partes e peças que resultam em aumento da vida*

*útil em mais de um ano, devendo ser ativadas. Também consideramos que devem ser ativados as notas fiscais de fornecimento de mão de obra de pedreiros, pintores e serviços de engenharia, o mesmo acontece com os serviços de limpeza”.*

Portanto, não tendo o contribuinte se observado do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, correto as glosas de parte dos valores **dos serviços** tomados pela Recorrente, conforme consta dos demonstrativos de fls. 343/361.

#### **4.7) Aluguel de Máquinas e Equipamentos**

Aduz a recorrente em seu recurso que:

*(...) “Segundo a dicção do Fisco, não geram direito a crédito o aluguel de máquinas, escavadeira ou guindaste, porque a Recorrente não demonstrou terem sido eles utilizados na fabricação do açúcar.*

*A respeito há que se ter presente que a escavadeira é utilizada na tanto movimentação da matéria-prima (cana-de-açúcar), como no transporte e movimentação do açúcar em bruto. O mesmo se dá com o guindaste que faz a movimentação dos contêineres de açúcar, tanto no empilhamento e armazenagem quanto no carregamento nos veículos de transporte. É também utilizado na movimentação de peças e equipamentos pesados.*

*Assim, ou se deveria reconhecer o direito ao crédito integral ou, ao menos, proporcional na hipótese de movimentação da matéria-prima da qual deriva tanto o açúcar como o álcool.*

Tal questão foi dessa maneira analisada pela fiscalização em seu Termo de Constatação Fiscal (fl. 227):

*(...) Também não geraram direito a crédito o aluguel de máquinas que não se enquadravam no disposto no art. 66, inciso II, i -b" da IN 247/2002: "aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa". Assim, não foram consideradas as Notas Fiscais referentes a aluguel de escavadeira, andaimes ou guindastes, máquinas que a empresa não demonstrou terem sido utilizadas na fabricação de açúcar e outros produtos com direito ao crédito do COFINS não cumulativo. Relação das notas fiscais com direito a crédito, mantidas pela fiscalização, às fls. 205 a 218 (grifamos).*

O artigo 3º da Lei nº 10.833/03 prevê a utilização das despesas de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Porém, como se verifica no Termo de Diligência efetuado pela fiscalização (fl. 685), na *Linha 6 –Despesas de aluguel de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas*, informa que tais despesas foram glosadas porque verificou-se que trata de locação de máquinas e equipamentos utilizados na construção civil. Especifica que, no mês de julho não houve glosas, em agosto foram glosados as despesas com locação de guindastes (construção civil) e em setembro com locação de uma motoniveladora Komatsu (obras de construção civil).

Nas planilhas denominadas *Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal* (fls. 343/361), a fiscalização demonstra, na coluna especificada para as *L06 – Aluguel de Máquinas e Equipamentos*, quais notas fiscais os créditos foram glosados em cada mês e as que os créditos foram mantidos. As glosas efetuadas estão todas assim motivadas: *glosa –locação de guindastes md300 e motoniveladora Komatsu.*

No entanto a recorrente **não junta provas nos autos** de que tais despesas foram efetivamente aplicados no processo produtivo da empresa.

Portanto, correto o entendimento da fiscalização e os gastos com tais itens escapam do conceito de insumo e não geram crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Mantenham-se as glosas procedidas a esse título.

#### 4.8) Do Leasing

A empresa em seu recurso argumenta que:

*(...) “A Fiscalização, é omissa ao fato tanto no Despacho Decisório como no Termo de Verificação Fiscal, porém elaborou os demonstrativos e fichas do DACON de acordo com seu critério e entendimento, desprezando as informações prestadas anteriormente pela Recorrente no mesmo DACON relativamente aos créditos, oriundos de operações de arrendamento mercantil (leasing), que foram sumariamente glosados.*

*Assim, no DACON elaborado pelo Fisco não constou sequer uma das aquisições de bens na modalidade de leasing, sendo que, na realidade existem várias no período examinado que, inexplicavelmente, foram desprezadas. Nada há no bojo dos autos que indique, especifique, ou sequer sugira o porque da glosa ou da omissão naquele DACON dos valores relativos aos contratos de leasing ignorados pelo Fisco”.*

Não procede a alegação de omissão colocada pela recorrente, senão vejamos o que foi relatado pelo Fisco sobre este tópico no Termo de Constatação Fiscal (fls. 227/228):

*(...) A partir de 01/05/2004 em virtude de alterações na Lei 10.833/2003, introduzidas pela Lei 10.865/2004, deixaram de dar direito a crédito: despesas financeiras, aquisições de máquinas e equipamentos e **outros bens incorporados ao ativo imobilizado** para utilização na produção de bens destinados à venda anteriores a 01/05/2004. Portanto, os valores referentes a esses lançamentos foram glosados.*

E o Fisco segue informando no Relatório de Diligência (fl. 665):

*(...) “Linha 8 – Arrendamento Mercantil – mantidas as despesas informadas de veículos e equipamentos adquiridos após 01/05/2004. **Glosados os valores das notas fiscais da Laponia Sudeste Ltda** (caminhões Volvo) referente a arrendamento mercantil feito em 18/02/2004 e 30/03/2004, pois o inciso V do art. 3º da Lei 10.833/03, foi limitado pelo art. 31 da Lei 10.865/04 às aquisições feitas a partir de 01/05/2004.*

Nas planilhas denominadas Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal (fls. 343/361) a fiscalização demonstra, na coluna especificada para as L08 – Arrendamento Mercantil, quais notas fiscais os créditos foram glosados e as que os créditos foram mantidos. As glosas estão assim motivadas: *aquisição anterior a 01/05/2004.*

A Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, regula o tratamento tributário que deve ser dispensado ao contrato de arrendamento mercantil.

O art. 3º, da mencionada lei, assim determina:

*“Art. 3º Serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil”*

Assim, não resta dúvida de que os bens destinados ao arrendamento mercantil compõem o ativo imobilizado das arrendadoras.

No entanto, verifica-se que no Termo de Constatação Fiscal, o Fisco promoveu a glosa do valor das despesas com Arrendamento Mercantil, realizadas antes de 30/04/2004, com fundamento no inciso V do art. 3º da Lei 10.833/03, com redação dada pelo art. 21 da Lei 10.865/04, limitado pelo art. 31 da Lei nº 10.865/04 às aquisições a partir de 01/05/2004.

O art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, define que:

*Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

(...)

*§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e **contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica** (g.n).*

Note-se que a Lei não se refere a arrendamento mercantil no parágrafo primeiro do artigo 31. Isso é apenas tratado no parágrafo 3º, para vedar apenas o crédito relativo a arrendamento mercantil de bens que **já tenham integrado patrimônio da Pessoa Jurídica**, o que não restou demonstrado nos autos pelo Fisco.

Portanto, assiste razão a recorrente em reclamar de seu direito, uma vez que não consta dos autos, que as aquisições dos referidos veículos, já tinham em algum momento, integrado o patrimônio da empresa.

Por este motivo legal, no presente caso, **não deve** ser mantida as glosas (fls. 353/354) dos valores computados em desacordo com a legislação.

##### **5) Da Aquisição de Insumos de Pessoas Jurídicas**

De acordo com a Administração Tributária, a vinculação dos créditos aos tipos de receitas auferidas deve ser realizada diretamente quando for possível identificar a sua vinculação exclusiva a cada tipo de receita, sendo que, em relação aos custos comuns das atividades cumulativas e não cumulativas, faculta-se à pessoa jurídica a utilização de qualquer dos critérios previstos no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, a apropriação direta (no caso de a pessoa jurídica possuir sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração) ou o rateio proporcional.

No que se refere a essa matéria, a recorrente alega que:

(...) “No indigitado DICON elaborado pela Fiscalização foi utilizado e aplicado, indevidamente, para fins de cálculo do valor a ser creditado nas aquisições de cana-de-açúcar, efetuadas de Pessoa Jurídica, o mesmo critério e método de apuração adotado para se apurar o Crédito Presumido (para o PIS 70% e para a COFINS 80%), reduzindo, sem base legal, o montante do crédito a ser aproveitado pela Recorrente. Igualmente, ao item imediatamente anterior, nada há nos autos e nas notas feitas a ele que esclareça o motivo e justifique tamanha parcialidade”.

Sobre o tema, veja-se o que foi consignado pelo Fisco, no Termo de Constatação Fiscal (fl. 228):

(...) A partir de 01/08/2004, o §5º do art.3º da Lei 10.833/2003 foi revogado pelo art.16, I, "b" da Lei 10.925/2004, deixando de ser possível o ressarcimento do crédito presumido referente à compra da cana-de-açúcar de pessoa física. O crédito presumido foi restabelecido pelo art. 8º o da Lei 10.925/2004, entretanto só para aproveitamento para abater da contribuição

Já no Termo de Diligência a fiscalização informa que (fl. 679):

(...) “Cana adquirida de Pessoa Jurídica” – foi utilizado o rateio informado no livro de produção diária da empresa”.

E segue informando:

(...) Os produtos de utilização comum na produção do álcool e dos outros produtos não cumulativos, como o açúcar e a levedura, foram rateados de acordo com o percentual não cumulativo apurado com base nas receitas, e os de uso exclusivos dos produtos não cumulativos foram considerados sem a aplicação do rateio.

Observe-se que, quanto ao rateio cabe esclarecer que o percentual das receitas cumulativas e não-cumulativas foi informado pela própria requerente, conforme consta das planilha à fls. 156/206 (informações da própria fiscalizada) e aceita pela fiscalização (fls. 207/221 e 360/361), sendo nela apurado o percentual das receitas cumulativas (álcool carburante) em relação ao total das receitas e, por diferença, o percentual das não-cumulativas.

Como se sabe, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência "não cumulativa" do PIS/PASEP em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Para tanto, a pessoa jurídica deverá alocar, a cada mês, separadamente para a modalidade de incidência as parcelas dos custos respectivos.

No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à "não cumulatividade" e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

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

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

Verifica-se que o método eleito pela Recorrente foi aceito pela Fisco e aplicado consistentemente por todo o período analisado.

## 6) Da Aplicação Indevida de Rateio

Dispõe o § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que “Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas”.

Como já abordado no tópico anterior, a regra acima implica em que, se o contribuinte auferir receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não-cumulativo, os insumos apenas gerarão crédito na proporção em que forem aplicados nestas últimas.

A comercialização de álcool “para fins carburantes” submete-se à incidência de PIS/Cofins pelo regime cumulativo, de modo que, por não se submeter ao regime não-cumulativo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os insumos aplicados na sua produção não geram direito de crédito.

Nesse contexto a recorrente alega em seu recurso que:

(...) “Houve, ainda, no DACON da fiscalização, aplicação indevida de rateio proporcional para fins de apurar o valor do crédito, em situações em que o crédito deve ser integral, a exemplo dos serviços de ensacamento, marcação e manuseio da sacaria, serviços estes utilizados especificamente na produção do açúcar. Da mesma forma, esse erro crasso foi cometido em relação à levedura, sendo que por serem ambos os produtos não cumulativos, o crédito corresponde a 100%”.

Como se observa, a Recorrente sustenta que a fiscalização, ao fazer os ajustes na base de cálculo do PIS e COFINS, distorceu os valores do crédito em que nos casos citados os créditos deveriam ser integrais.

Veja-se que no Termo de Diligência elaborado pela fiscalização, ressalta que:

“Os produtos de utilização comum na produção do álcool e de outros produtos não cumulativos, como açúcar e a levedura, foram rateados de acordo com o percentual não cumulativo, apurado com base nas receitas, e os de uso exclusivo dos produtos não cumulativos foram considerados sem aplicação do rateio”.

Portanto, não conseguimos vislumbrar as inconsistências apresentadas pela recorrente, uma vez que não demonstra claramente, com base em documentos e números, onde se encontra as referidas distorções, pois examinando os autos e verificando-se os rateios mencionados (fls. 207/221), bem como o demonstrado nas planilhas denominadas “Análise dos dados da empresa feita durante a ação fiscal” (fls. 360/361), conclui-se pela inclusão de tais serviços nas referidas composições dos rateios, exceto àqueles que foram objeto de glosa.

Portanto, a receita total da venda de álcool foi informada pela empresa na fls. 156/206, e utilizada pela fiscalização para os rateios (fls. 360/361).

Isto posto, não leva a outro caminho senão à manutenção da forma com procedeu a fiscalização nesse tópico, fazendo-se, obviamente, os ajustes necessários, decorrentes desta decisão.

## 7) Das provas

Como já analisado neste voto, a fiscalização apurou glosas de bens e serviços. A recorrente, porém, não anexou aos autos as provas junto com suas manifestações contrárias aos outros itens glosados, o que acaba por ser um empecilho à comprovação de suas alegações. Não sendo possível a análise do vínculo entre as supostas determinações e os gastos que elas o teriam obrigado.

O reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior do tributo, desse modo, afim de comprovar a existência do crédito alegado, a interessada deve instruir sua defesa, em especial a manifestação de inconformidade, com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972:

*“Art.15.A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art.16.A impugnação mencionará: (...)*

*III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;  
(RedaçãodadapelaLeinº8.748,de1993)”*

No processo administrativo fiscal, assim como no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é de quem alega a sua existência, ou seja, do interessado, é assim que dispõe a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 no seu artigo 36:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo37 desta Lei.*

No mesmo sentido os artigos 333 e 396 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973-CPC:

*Art.333.O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*Art.396. Compete à parte instruir a petição inicial (art.283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar- lhe as alegações.*

## 8) Da apresentação das provas

O artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 em seu § 4º determina, ainda, o momento processual para a apresentação de provas no processo administrativo fiscal, bem como as exceções albergadas que transcrevemos a seguir:

*“§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”*

A análise da norma supracitada é clara e direta ao estabelecer o momento correto a serem carreadas as provas a fim de substanciar os argumentos da Recorrente, qual seja, na manifestação de inconformidade, contudo, esta turma recursal tem firmado entendimento no sentido de admitir, excepcionalmente, a análise de provas trazidas em sede de recurso voluntário, quando estas não dependam de análise técnica aprofundada e sejam complementares às provas trazidas em Manifestação de Inconformidade, contudo, mesmo neste momento processual, não foram trazidas aos autos quaisquer outros documento que provassem que o sujeito passivo realizou gastos em decorrência das glosas de bens e serviços apurados pelo fisco, excetuando-se a já comentada.

### **9) Conclusão**

Diante das considerações e fundamentos acima expostos, voto da seguinte forma:

- a) **conhecer do recurso voluntário** para: rejeitar as preliminares, e
- b) **dar provimento parcial**, para reconhecer o direito do crédito da COFINS não-cumulativa, respaldada pelas notas fiscais acostadas aos autos, inerente aos seguintes itens: **graxa (item 4.3)**, aquisições de material de **Embalagem** (item 4.5) e para as operações com arrendamento mercantil - **Leasing** (item 4.8), conforme o contido neste voto;
- c) **negar provimento** em relação aos seguintes itens: **dos Lubrificantes - combustíveis** (item 4.4), dos **serviços utilizados como insumos** (item 4.6), e despesas com aluguel de **Máquinas e Equipamentos** (item 4.7), e
- d) manter o entendimento do Fisco em relação aos créditos decorrentes da aquisição de insumos de pessoas jurídicas e a forma de rateio, já que os cálculos foram baseados em dados do próprio sujeito passivo (**itens 5 e 6**), de acordo com o contido neste voto.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra – Relator

CÓPIA