



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16004.720162/2017-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-009.410 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2021  
**Recorrente** VIRGOLINO DE OLIVEIRA S/A - ACUCAR E ALCOOL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2014, 01/04/2015 a 30/09/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da sociedade e as despesas com manutenção de veículos da frota própria, empregados no processo produtivo, bem como as despesas relativas à movimentação dos insumos entre os estabelecimentos do contribuinte ensejam o creditamento da contribuição social não cumulativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas correspondentes à rubrica “óleo diesel” (combustível, lubrificante e as peças de manutenção) e às despesas de transporte de insumos entre os estabelecimentos do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Ronaldo Souza Dias (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão nº 14-75.049, proferido pela 14ª Turma da DRJ/RPO, que, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, fls. 612/682, que constituíram o crédito tributário total de R\$ 9.746.741,18, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/06/2017.

No Termo de Verificação que acompanha os autos de infração, a autoridade contextualiza os fundamentos do lançamento, iniciando por informar que o período objeto de verificação abrange os anos calendário de 2012 e 2013. Não obstante, períodos posteriores foram incluídos na autuação em função da utilização de créditos da não cumulatividade indevidamente apurados nos períodos verificados.

A contribuinte apresentou pedidos de ressarcimento que provocaram a auditoria em seus créditos. Segundo o estatuto social, a contribuinte é constituída na forma de Sociedade Anônima e tem por objeto:

*fabricação e comércio de açúcar e álcool e demais derivados da cana-de-açúcar, geração e comercialização de energia elétrica a partir do bagaço da cana-de-açúcar, bem como operações de compras e vendas no mercado interno e externo, podendo atuar como importadora e exportadora*

Tendo descrito a composição e a evolução do quadro societário e do grupo econômico da autuada, a autoridade continua:

*A cana-de-açúcar utilizada como matéria-prima na fabricação dos produtos do sujeito passivo eram de lavouras da Agropecuária Nossa Senhora do Carmo S.A., das controladas Agropecuária Terras Novas S.A., Agropecuária Virgolino de Oliveira S/A (atual Virgolino de Oliveira Empreendimentos Imobiliários S.A), de acionistas e diversas outras pessoas jurídicas e pessoas físicas produtoras rurais, adquiridas em condições definidas entre as partes. Era paga de acordo com os preços praticados no Regulamento dos Negócios de Compra e Venda de Cana-de- Açúcar no Estado de São Paulo, aprovado pelo Consecana, considerando-se entre outros fatores, os preços de comercialização do açúcar e do álcool.*

...

*O sujeito passivo, durante todo o período sob análise, era **associado da Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo**, CNPJ nº 61.149.589/0001-89, doravante denominada simplesmente **Cooperativa**. A Cooperativa é conhecida como Copersucar, no entanto, esta palavra foi excluída da razão social da Cooperativa em 2011 para ser utilizada somente pela Copersucar S.A., CNPJ nº 10.265.949/0001-77, sociedade por ações aberta em 11/08/2008.*

*O ato cooperado entre as partes implicava na transferência, imediata e definitiva, da produção de açúcar e álcool nos estabelecimentos da Cooperativa, os quais se tornam patrimônio comuns e indivisíveis do cooperado. O resultado da comercialização desses produtos, nos mercados interno e externo, era rateado para cada cooperado conforme estabelecido no estatuto da Cooperativa e de acordo com o disposto no Parecer Normativo CST nº 66, de 5 de setembro de 1986.*

***As sociedades cooperativas, na hipótese de realizarem vendas de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas, são responsáveis pelo recolhimento das contribuições sociais por estas devidas em relação às receitas decorrentes das vendas desses produtos, nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.***

...

*A pessoa jurídica associada, sujeita à sistemática de apuração não-cumulativa, deve informar mensalmente à sociedade cooperativa os valores dos créditos apropriados nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, para que estes sejam descontados dos débitos apurados conforme o art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996, estando os referidos créditos limitados ao valor apurado da contribuição devida no mês. Se o valor dos créditos da cooperada for maior que o valor dos débitos apurados pela cooperativa, restará saldo credor que continuará disponível para uso da cooperada, nos termos legalmente previstos.*

*O valor das contribuições sociais pago pelas sociedades cooperativas nos termos acima citados deve ser por elas informado, individualizadamente, às suas associadas, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender os procedimentos contábeis e fiscais exigidos pela legislação tributária.*

Durante o período auditado, a contribuinte apurou créditos da não cumulatividade nas modalidades de crédito básico, crédito presumido da agroindústria e crédito presumido do álcool.

Tendo verificado irregularidades na apuração dos créditos, a fiscalização passa a relatar os motivos das glosas que aplicou:

#### *V.1 - Glosa de crédito básico - Aluguel de Veículos*

*Valores pagos por locação de veículo não ensejam o cálculo de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.*

*O sujeito passivo informou valores de crédito calculados sobre locação de veículos automotores nas EFD-Contribuições como se fossem “Aluguel de máquinas e equipamentos” (código 06 da tabela 4.3.7 da EFD-Contribuições). Conforme Termo 01, o sujeito passivo foi intimado a “Relacionar as máquinas e equipamentos e apresentar os respectivos contratos de locação que deram origem aos valores relacionados no Anexo VII deste Termo. Especificar em que centro de custo foram empregadas cada uma das máquinas e equipamentos.”. Os valores relacionados no Anexo VII foram informados pelo sujeito passivo*

nos EFD-Contribuições com Natureza de base de cálculo de crédito igual “Aluguel de máquinas e equipamentos” (código 06 da tabela 4.3.7 da EFDContribuições).

Em resposta, protocolada em 15/06/2016, o sujeito passivo não relacionou as máquinas e equipamentos e não especificou centros de custo. Apresentou cópias (arquivos .pdf gravadas em CD-R) de vários contratos ou aditivos, dos quais destacaremos abaixo apenas os referentes a locação de veículos.

A) “CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS Nº 021/2012, de 13/12/2012. Locadora:

RODOBENS LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA, CNPJ nº 65.993.453/0001-01 (fls. 72 a 89).

B) “TERMO DE ADITAMENTO AO CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS Nº 21/2012, de 24/04/2013. Locadora: idem item A (fls. 70 a 71)

C) “CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS”, de 24/09/2012. Locadora:

ESCANDINAVIA VEÍCULOS LTDA, CNPJ Nº 67.041.111/0004-60. (fls. 90 a 107)

D) “CONTRATO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS”, de 24/09/2012. Locadora:

LOCAL TRUCK LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA, CNPJ Nº 10.593.676/0001-90 (fls. 108 a 116) (obs.: nesse mesmo contrato, apresenta-se como locadora ora a LOCAL TRUCK (pag. 1 do contrato) ora a ESCANDINÁVIA (pag. 7 e 9 do contrato)).

Os dispositivos legais que amparam o cálculo de créditos sobre “aluguel de máquinas e equipamentos” são os arts. 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (...).

Não se pode considerar “veículo” como abarcado por tais dispositivos. Quando um dispositivo da legislação tributária quer alcançar os bens classificados como veículos, cita-os expressamente (...).

Também não é possível enquadrar a despesa incorrida com locação de veículo no inc. II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, pois a prestação de serviço constitui obrigação de FAZER e locação de bem móvel constitui obrigação de DAR.

...

V.2 – Glosa de crédito básico – Serviços de Corte, Carregamento e Transporte de Cana-de-Açúcar – Cálculo de crédito presumido da agroindústria. O sujeito passivo não produz cana-de-açúcar, ele adquire cana-de-açúcar de terceiros para a produção de açúcar e álcool. (...).

De acordo com estudo da CNA – Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil, o preço da cana-de-açúcar é cotado sob duas modalidades (fonte: sítio da Embrapa na internet):

“CANA NO CAMPO: É o valor da cana-de-açúcar na propriedade produtora, onde não estão incluídos os custos de colheita (corte, carregamento e transporte).

CANA NA ESTEIRA: É o valor da cana-de-açúcar na indústria, onde estão somados todos os custos de colheita (corte, carregamento, transporte).”

*Inexoravelmente, as atividades de (i) corte da cana-de-açúcar no campo, (ii) de carregamento da cana-de-açúcar em caminhões, e (iii) de transporte da cana-de-açúcar do campo até as instalações do sujeito passivo (adquirente) são anteriores à etapa de produção do açúcar e do álcool, bem como posteriores à etapa de produção da cana-de-açúcar. Podemos dizer ainda que as atividades de corte e carregamento da cana-de-açúcar são preparatórias para a atividade de transporte.*

*Os dispêndios suportados pelo adquirente (sujeito passivo) com serviços de corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar do campo até a indústria são diretamente atribuíveis à aquisição dessa matéria-prima, integrando o seu custo de aquisição, consoante a boa técnica contábil (...).*

...

*Todos os Conhecimentos de Transporte informados pelo sujeito passivo nas EFD-Contribuições, cuja natureza da base de cálculo do crédito informada foi “Aquisição de serviços utilizados como insumo”, foram relacionados pela fiscalização no Anexo V do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF, item 1.2.2) para que o sujeito passivo identificasse para cada um deles o tipo de frete realizado. Em resposta o sujeito passivo declarou que todos os conhecimentos de transporte são referentes ao transporte de cana-de-açúcar das lavouras de terceiros até a indústria (fls. 189), bem como apresentou cópias em arquivo .pdf dos conhecimentos de transporte (fls. 34).*

*Dado que os dispêndios com os serviços de corte, carregamento e transporte, pagos pelo sujeito passivo (adquirente) à pessoa jurídica domiciliada no País integram o custo de aquisição da cana-de-açúcar, deve ser analisado se a aquisição de cana-de-açúcar dá direito ao cálculo de crédito básico.*

*No período sob análise, a aquisição de cana-de-açúcar pelo sujeito passivo **não** dá direito ao cálculo de crédito básico (art. 3º, §2º, II, §3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003 com atualizações), pois:*

*uSe a cana-de-açúcar era adquirida de pessoa física, não havia incidência da Contribuição ao Pis e da Cofins;*

*uSe a cana-de-açúcar era adquirida de pessoa jurídica, havia suspensão da Contribuição ao Pis e da Cofins (arts. 11, da Lei nº 11.727, de 2008).*

*Os serviços pagos pelo sujeito passivo (adquirente) a pessoas jurídicas domiciliadas no País pelo corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar não se subsumem à norma para cálculo de crédito básico disposta no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (...).*

*Noutras palavras, esses serviços não foram utilizados como insumo na produção dos bens destinados à venda, eles integram o custo de aquisição da cana-de-açúcar, principal matéria prima consumida no processo produtivo. Então, os valores pagos pelos serviços de corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar, os quais integram o custo de aquisição desse bem, não dão direito ao cálculo de crédito básico.*

*Por outro lado, o custo de aquisição da cana-de-açúcar é base de cálculo para o crédito presumido da agroindústria, o que enseja uma reclassificação do crédito apurado pelo sujeito passivo (glosa de crédito básico x cálculo de crédito presumido).*

*Podemos constatar a neutralidade obtida pela aplicação das normas de crédito quando comparamos seus efeitos no modelo “cana no campo” (adquirente assume dispêndios com serviços de corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar) e o modelo “cana na esteira” (fornecedor assume dispêndios com serviços de corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar). No modelo “cana na esteira”, os dispêndios com os serviços de corte, carregamento e transporte integram o preço de venda da cana-de-açúcar, o qual será igual ao custo de aquisição para o adquirente. Assim, em ambos os modelos, para o adquirente não há direito de cálculo de crédito básico, mas há direito de cálculo de crédito presumido da agroindústria (atendidas as demais disposições legais).*

...

### *V.3 – Glosa de crédito básico – óleo diesel*

*No período sob análise, a aquisição de óleo diesel no mercado interno sofreu incidência monofásica da Contribuição ao Pis e da Cofins. Grande parte do óleo diesel adquirido foi revendida para outras pessoas jurídicas do grupo (receita com alíquota zero da Contribuição ao Pis e da Cofins), ensejando o devido estorno do crédito calculado pelo sujeito passivo.*

*Em atendimento a intimação da fiscalização, o sujeito passivo apresentou planilha detalhando o consumo mensal do óleo diesel não revendido. Analisando particularmente a coluna “Função” da planilha apresentada, verificamos que o sujeito passivo calculou indevidamente créditos básicos sobre a aquisição de óleo diesel que foi consumido em veículos utilizados em atividades diversas da produção de açúcar e álcool, tais como para (i) a manutenção de estradas; (ii) o transporte de trabalhadores; (iii) o corte, carregamento e transporte de cana-de-açúcar do fornecedor até a unidade de produção de açúcar e álcool – usina; (iv) o preparo/aração/gradagem do solo (atividade estranha ao objeto social do sujeito passivo); (v) o tratamento de resíduos.*

...

*Contrariando o disposto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; art. 66, inc. I, alínea “b”, e §5º, inc. I, alínea “a”, da Instrução Normativa SRF nº 247/2002; e art. 8º, inc. I, alínea “b”, e §4º, inc. I, alínea “a”, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, o sujeito passivo calculou créditos básicos sobre a aquisição de óleo diesel (combustível) consumido em veículos e equipamentos não utilizados na produção dos bens destinados à venda.*

...

### *V.4 – Glosa de crédito básico - despesas rateadas pela Cooperativa*

#### *V.4.1 – Introdução*

*A sociedade cooperativa que realiza vendas em comum de produtos entregues por suas associadas é sujeito passivo de duas relações jurídicas tributárias – RJT distintas tendo por objeto o recolhimento de Contribuição para o Pis/Pasep e de Cofins:*

*uPrimeira relação jurídica tributária - RJT: a sociedade cooperativa é contribuinte (como são todas as cooperativas)*

*„Segunda relação jurídica tributária - RJT: a sociedade cooperativa é responsável pela retenção e recolhimento das contribuições devidas pelas associadas na venda dos produtos por elas entregues.*

*Sobre a primeira relação jurídica tributária- RJT, na qual a cooperativa é sujeito passivo na condição de contribuinte: (...).*

...

*As normas de aproveitamento de crédito para dedução do valor das contribuições a recolher, para compensação com débitos próprios de outros tributos administrados pela RFB ou para ressarcimento em espécie são as mesmas para as sociedades cooperativas e para as demais pessoas jurídicas (arts. 23 e 38 da IN SRF nº 635, de 2006).*

*Não há previsão legal para transferência dos créditos apurados pelas sociedades cooperativas a outra pessoa jurídica, associada ou não associada à sociedade cooperativa.*

*Sobre a segunda relação jurídica tributária – RJT, na qual a cooperativa é responsável pela retenção e recolhimento das contribuições devidas pelas associadas na venda de produtos por elas entregues.*

*As sociedades cooperativas, na hipótese de realizarem vendas de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas, são responsáveis pelo recolhimento das contribuições sociais por estas devidas em relação às receitas decorrentes das vendas desses produtos, nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

...

*A Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins devidas pelas sociedades cooperativas nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996, devem ser apuradas conforme a mesma sistemática, cumulativa ou não-cumulativa, de sua associada (cooperada).*

*A pessoa jurídica associada, sujeita à sistemática de apuração não-cumulativa, deve informar mensalmente à sociedade cooperativa os valores dos créditos apropriados nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, para que estes sejam descontados dos débitos apurados conforme o art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996, estando os referidos créditos limitados ao valor apurado da contribuição devida no mês. Se o valor dos créditos da cooperada for maior que o valor dos débitos apurados pela cooperativa, restará saldo credor que continuará disponível para uso da cooperada, nos termos legalmente previstos.*

*O valor das contribuições sociais pago pelas sociedades cooperativas nos termos acima citados deve ser por elas informado, individualizadamente, às suas associadas, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender os procedimentos contábeis e fiscais exigidos pela legislação tributária.*

...

*Como já dito anteriormente, o sujeito passivo entregava açúcar e álcool à Cooperativa para comercialização. Portanto, na venda desses produtos, a Cooperativa era responsável pela retenção e recolhimento dos valores de Contribuição para o Pis e de Cofins devidos pelo sujeito passivo. A apuração*

*desses valores não se confunde com a apuração dos valores devidos pela Cooperativa na condição de contribuinte.*

#### *V.4.2 – Do rateio de despesas da Cooperativa*

*A lei do cooperativismo (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971) permite que as cooperativas rateiem as despesas gerais entre suas associadas (...). De acordo com o Manual de contabilidade do Sescop/RS, raramente as cooperativas agropecuárias adotam essa sistemática, o que necessita de previsão estatutária. No caso específico da Cooperativa, há previsão estatutária para o rateio das despesas e a definição do critério para o rateio (entrega de produção de cada associada).*

*...*

*A Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, dispõe sobre o “rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada” (...).*

*A interpretação dada por essa Solução de Divergência é plenamente aplicável às despesas rateadas pelas cooperativas. Quando uma cooperativa rateia despesas entre suas associadas, o valor que ela recebe das associadas não é receita, mas sim reembolso de despesa, que não se sujeita à incidência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins (não integra a base de cálculo da “Primeira RJT” de que tratamos mais acima, na qual a cooperativa é sujeito passivo na condição de contribuinte). A despesa rateada poderá ser hipótese de cálculo de crédito para as associadas, nunca para a cooperativa.*

*Frisamos mais uma vez que não há previsão legal para transferência dos créditos apurados pelas sociedades cooperativas a outra pessoa jurídica, associada ou não associada. Mas há previsão legal para que as sociedades cooperativas rateiem despesas, o que se verifica no presente caso.*

*O sujeito passivo declarou que não impetrou ação judicial acerca de quaisquer aspectos jurídicos dos tributos fiscalizados e a Cooperativa não substitui ou representa suas associadas judicialmente.*

#### *V.4.3 Glosa de crédito básico – despesas rateadas pela Cooperativa - “frete transferência”*

*Em 17/03/2017 o sujeito passivo apresentou arquivo tipo excel com discriminação dos dispêndios rateados pela Cooperativa que serviram de base de cálculo para o sujeito passivo apurar créditos da Contribuição para o Pis e da Cofins (arquivo “Anexo III e Anexo IV – Receita Federal U013-U038 – VO”, às fls. 320).*

*Dentre os dispêndios discriminados, o sujeito passivo identificou, por meio da coluna “TIPO” e da coluna “VENDA/TRANSF”, os fretes referentes a operação de venda (“FRETE VENDA”) e os fretes realizados entre estabelecimentos da Cooperativa ou entre estabelecimentos da Cooperativa e armazéns gerais ou alfandegários (“FRETE TRANSFERÊNCIA”).*

*Dado que os dispêndios realizados com fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos da Cooperativa ou entre estes e armazéns gerais ou alfandegários não se subsomem às normas de crédito da Contribuição para o Pis e da Cofins insculpidas no artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, GLOSAMOS os créditos calculados pelo sujeito passivo sobre esses dispêndios.*

...

#### *V.4.4 Glosa de crédito básico – despesas rateadas pela Cooperativa – serviços diversos*

*Em 17/03/2017 o sujeito passivo apresentou arquivo tipo excel com discriminação dos dispêndios rateados pela Cooperativa que serviram de base de cálculo para o sujeito passivo apurar créditos da Contribuição para o Pis e da Cofins (arquivo “Anexo III e Anexo IV – Receita Federal U013-U038 – VO”, às fls. 320).*

*No arquivo apresentado os dispêndios estão segregados por meio da coluna “Tipo”. Há segregação dos dispêndios entre “serviço”, “frete” e “armazenagem”.*

*O sujeito passivo produzia álcool e açúcar e os entregava a Cooperativa para venda em comum. Dado que os dispêndios com “serviço” rateados pela Cooperativa foram realizados em momento posterior a etapa de produção do açúcar e álcool, esses dispêndios não se subsomem às normas de crédito da Contribuição para o Pis e da Cofins insculpidas no artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003. (...).*

...

#### *VII – Conclusão*

*Tendo em vista a constatação de cálculo de créditos pelo sujeito passivo em desacordo com as normas jurídicas, glosamos créditos nos valores mensais demonstrados nas planilhas “Glosas Pis” e “Glosas Cofins”.*

*O controle da utilização dos saldos de créditos está demonstrado nas planilhas “Controle Créditos Pis” e “Controle Créditos Cofins” da pasta excel “5 - Apuração”. Nessas planilhas é possível observar os valores de crédito e débito das contribuições conforme a apuração realizada pelo sujeito passivo, bem como conforme a apuração realizada pela fiscalização.*

*Lavramos um “Auto de Infração” referente à Contribuição para o Pis e outro “Auto de Infração” referente à Cofins. Em cada “Auto de Infração” existem três infrações distintas:*

*u1ª. Infração: “Insuficiência de Recolhimento da Contribuição para o Pis/Cofins”: para os meses em que as glosas de crédito resultaram em débito da contribuição, mesmo após o aproveitamento de ofício de saldo de crédito de meses anteriores.*

*Noutras palavras, essa infração foi utilizada nos meses em que a glosa dos créditos resultou na necessidade de constituição de crédito tributário.*

*u2ª. Infração - “Glosa de Créditos sem Débito de Contribuição : Crédito de aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente”: para os meses em que as glosas de crédito NÃO resultaram em débito da contribuição.*

*iii*

*u3ª. Infração - “Créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição”: utilizada para lançamento reflexo das contribuições em períodos posteriores a dezembro de 2013.*

*A fiscalização teve por objetivo principal verificar a regularidade na apuração das contribuições nos meses de outubro de 2012 a dezembro de 2013. As glosas*

*de créditos reduziram o saldo de créditos disponível para aproveitamento em períodos posteriores.*

*(...)O sujeito passivo aproveitou créditos dos meses de março, maio, junho, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2013 para desconto de débitos dos meses de janeiro/2014 a dezembro/2014 e de abril/2015 a setembro/2015 (vide informações do sujeito passivo na EFD-Contribuições). Dessa forma, o objeto do procedimento fiscal foi ampliado exclusivamente para lançamento dos valores indevidamente descontados, que consubstanciam a terceira infração dos "Autos de Infração", (...).*

*...*

*Ainda como resultado da presente fiscalização, propomos ao setor competente da RFB o deferimento parcial dos Pedidos de Ressarcimento, (...).*

Cientificada, a interessada apresentou Impugnação que inicia por descrever o que seriam as características de seu processo produtivo, assim como sua relação com a cooperativa da qual é membro. Diz a autuada:

*A impugnante é pessoa jurídica de direito privado cuja atividade empresarial é a industrialização e comercialização de derivados da cana-de-açúcar {açúcar e álcool e seus subprodutos}.*

*Para conseguir suprir a necessidade de matéria prima (cana-de-açúcar) e viabilizar seu processo produtivo, a Impugnante tem que se submeter às práticas adotadas no mercado e adquirir a cana-de-açúcar na modalidade "cana no campo", ou seja, ela se obriga a colher a cana-de-açúcar no estabelecimento do produtor rural e transportá-la até o seu estabelecimento industrial.*

*Ao desenvolver essas atividades de colheita e transporte da cana-de-açúcar adquirida na modalidade "cana no campo", a Impugnante necessita de uma estrutura operacional e para tanto, possui máquinas, equipamentos agrícolas e caminhões, assim como contrata locação desses bens junto a terceiros.*

*Nesse caso, a Sra. Auditora Fiscal estabeleceu um raciocínio absurdo e distorcido, de que as atividades relacionadas à colheita e transporte da cana-de-açúcar não faz parte do processo de produção do açúcar e álcool.*

*Ainda em verdadeiro sofisma, a Sra. Auditora Fiscal no intento de restringir o legítimo direito aos créditos de PIS e COFINS da Impugnante, cria um cenário imaginário de que o processo de produção da Impugnante se restringe apenas e tão somente ao que acontece a partir da moagem da cana-de-açúcar até a produção do açúcar e do álcool, o que não é verdade.*

*De rigor, o processo de produção se inicia na colheita da cana-de-açúcar.*

*Para fins de possibilitar obter receitas e faturamento relativos às suas atividades produtivas e comerciais, em especial à produção de açúcar destinada à venda para exportação, a Impugnante opera, como usina cooperada, com a Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo, que é a responsável tributária pelo recolhimento do PIS e da COFINS nos termos do que dispõe o artigo 66, da Lei nº 9.430/96, e também efetua o cálculo dos créditos de PIS e COFINS a serem aproveitados, repassando-os a cada uma das cooperadas, de acordo com as despesas dispendidas por cada uma delas, conforme lhe faculta a IN SRF nº 635/06, em especial para fim de aplicação do comando emergente do §5º, do artigo 30.*

*Como a Cooperativa se enquadra na modalidade de sociedade cooperativa de produção {porquanto comercializa a produção de açúcar e álcool das usinas cooperadas, a exemplo da Impugnante}, e também de compra (pois adquire e fornece serviços e bens de forma integrada a todos os seus cooperados) apura créditos de PIS e COFINS referentes aos custos relativos a aquisição de corantes*

*e serviços de fretes, armazenagem, movimentação dos produtos objetos de sua **atividade econômica geradora de receitas e faturamentos**, e demais custos inerentes ao processo de exportação, os quais são rateados entre as usinas cooperadas.*

*Ignorando a Liminar obtida pela Cooperativa no processo 2010.61.00.020812-2/SP que lhe permite apropriar e repassar esses créditos para as cooperadas, a Sra. Auditora Fiscal houve por bem glosar também os créditos rateados à Impugnante.*

Após referir-se à autuação, a impugnante passa a tratar de ação judicial movida pela cooperativa que, segundo entende, teria repercussão sobre a presente autuação. Diz ela:

*Por se tratar de um sistema de cooperativa, é evidente que o rateio das despesas às cooperadas (com o repasse dos créditos respectivos) é providência inerente à atividade cooperativa, além disso, há o fato que **a ordem concedida no Mandado de Segurança nº 0020812-28.2010.4.03.6100 possui eficácia plena.***

Tal ação teria por objetivo o reconhecimento do direito de creditamento da não cumulatividade a partir das despesas realizadas pela cooperativa a título de frete no transporte entre seus estabelecimentos e/ou entre estes e armazéns gerais e alfandegários para posterior venda a terceiros. O Juízo competente concedeu a liminar. A partir desse fato, conclui a impugnante:

*Ora, se a COOPERSUCAR tem autorização judicial para apropriar tais créditos, esse direito se transmite de imediato às suas cooperadas (inclusive para a Impugnante), eis que a cooperativa efetua mensalmente os rateios das despesas de fretes às suas cooperadas.*

*Ao promover a glosa dos créditos provenientes das despesas com frete, à revelia da ordem concedida na referida ação judicial sob o pretexto de que a Cooperativa não representa judicialmente suas Cooperadas, a **Auditora Fiscal está descumprindo ordem judicial**, negando efeito das decisões mandamentais, o que caracteriza a sua **incompetência funcional**.*

*Ora, se a própria Justiça reconheceu o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes incorridos pela cooperativa, não é lícito ao Fiscal contradizer a decisão judicial.*

Na sequência, a interessada passa a discorrer sobre seu entendimento acerca da sistemática de apuração não cumulativa das contribuições, para concluir que deve ser permitido

*o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS da forma realizada pela Impugnante, já que as despesas questionadas neste procedimento fiscal se caracterizam como serviços/insumos imprescindíveis para a realização de sua atividade empresarial (venda dos derivativos da cana-de-açúcar), não havendo como desconsiderá-las para fins de apuração do PIS e a COFINS, sob*

*pena de tais tributos incidirem sobre base de cálculo superior ao mero valor agregado em etapa posterior.*

O próximo passo da impugnante é tratar do que entende ser o conceito de insumos para o fim da geração de créditos da não cumulatividade, questionando o entendimento da Administração Tributária a respeito, sob o argumento de que seria mais restritivo do que o previsto na legislação.

Feitas tais considerações de fundo, passa a interessada aos tópicos que foram objeto de glosa pela autoridade fiscal. Seguem excertos da peça impugnatória:

#### **VI. 1 - ALUGUEL DE VEÍCULOS**

*A Sra. Auditora Fiscal efetuou as glosas relativas aos custos com locação de caminhões utilizados para o transporte de cana-de-açúcar com a frágil fundamentação de que não há na legislação disposição expressa que autorize os aluguéis de veículos.*

*Em vão, a Sra. Auditora Fiscal tenta estabelecer uma diferença magistral entre os vocábulos "máquinas", "veículos" e "caminhões", distinção irrelevante para o legislador que pretendeu simplesmente conceder os créditos das contribuições ao contribuinte que aluga ou contrata "leasing" de estrutura operacional, tais como: imóveis, galpões, máquinas agrícolas e industriais, caminhões, veículos etc. para exercer suas atividades empresariais.*

*Restaria afrontado o princípio da equidade tributária, conceder o crédito às despesas de locação de um trator e não conceder crédito na locação de um caminhão canavieiro.*

...

*(...)o vocábulo máquina é um gênero da qual **veículo** é uma espécie.*

...

*Os veículos locados são relevantes e essenciais para o processo produtivo da Impugnante, pois os mesmos transportam a matéria-prima (cana-de-açúcar) e sem os mesmos a produção de açúcar e álcool não seria possível. Por isso, os créditos apropriados são legítimos.*

...

#### **VI.2 - SERVIÇOS DE CORTE, CARREGAMENTO E TRANSPORTE DE CANA-DE-AÇÚCAR.**

*Neste item, novamente a Sra. Auditora Fiscal descreve um contexto irreal pretendendo sustentar suas infundadas glosas de créditos relativos aos serviços de corte, carregamento e transporte de cana-de-açúcar.*

*Como afirmado pela Sr. Auditora Fiscal, a Impugnante realmente não produz cana-de-açúcar. Em verdade, toda a cana de açúcar utilizada como matéria prima para produção de açúcar e álcool é adquirida de terceiros.*

*Ocorre que parte considerável das aquisições de cana-de-açúcar são realizadas na modalidade "cana no campo". Isso significa que a Impugnante compra a lavoura de cana e às suas expensas, promove o corte, o carregamento e seu transporte até suas instalações industriais.*

*Para isso, a Impugnante contrata os serviços de corte, carregamento e transporte junto a terceiros.*

*Pelo fato desses serviços serem imprescindíveis ao seu processo produtivo (se não tem cana-de-açúcar, não tem produção de açúcar e álcool) são considerados insumos na fabricação do açúcar e do álcool e portanto sujeito ao crédito de PIS e COFINS, como assegurado pelo art. 3º, inciso II das leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (...).*

*Como esses prestadores de serviços são pessoas jurídicas e recolhem as contribuições de PIS e COFINS sobre os mesmos, a impugnante tem o direito legítimo de apropriar os referidos créditos.*

*A Fiscalização concorda que esses serviços se tratam de insumo. O sofisma que a fiscalização cria e almeja considerará que por se tratarem de custo da aquisição da cana-de-açúcar, e por ser a cana-de-açúcar um produto que tem a tributação suspensa no caso de produtor rural pessoa jurídica e não incidência no caso de produtor rural pessoa física, isso torna impossível a apropriação dos créditos sobre os serviços tomados pela Impugnante.*

*A fiscalização trata duas situações como se fosse uma única. Para efeitos contábeis e tributários, a Impugnante comprou cana-de-açúcar e não apropriou nenhum crédito referente às aquisições, porque as receitas auferidas pelos vendedores não foram tributadas pelas contribuições.*

*No entanto, no caso dos serviços, esses foram tributados pelas pessoas jurídicas que prestaram os serviços e de acordo com o princípio da não-cumulatividade do PIS e COFINS, a Impugnante faz jus aos respectivos créditos.*

...

*O Fisco tem tentado, sem sucesso, impor um entendimento errôneo de que não é possível o crédito do PIS e COFINS do valor do frete referente a transporte de mercadorias ou insumos que não sejam tributadas pelas contribuições, como por exemplo: i) mercadorias sujeitas a alíquota zero, ii) mercadorias sujeita a tributação monofásica, iii) mercadoria sujeita a suspensão das contribuições e iv) mercadorias sujeitas ao crédito presumido.*

...

*(...)A impugnante incorreu em despesas de corte, carregamento e transporte de cana-de-açúcar, que são relevantes e estritamente necessárias ao seu processo produtivo e foram regularmente tributadas pelas contribuições. A Auditora Fiscal reconhece a característica de insumo dos serviços, mas nega o direito ao crédito básico e lhe dá o tratamento incorreto de insumo com direito ao crédito presumido.*

### **VI.3 - ÓLEO DIESEL**

*A possibilidade de crédito do óleo diesel como insumo está literalmente expresso no Art. 3º, inciso II das leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (...).*

*A Sra. Auditora Fiscal, pretende glosar os créditos referentes às aquisições de óleo diesel utilizado como combustível pelos veículos, que foram por ela considerados como não utilizados na produção dos bens destinados à venda.*

*Como se percebe, apesar de estar cristalino na doutrina, e também na jurisprudência administrativa e judicial que o conceito de insumo para efeito da legislação do PIS e COFINS abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo como um todo, a fiscalização ainda pretende adotar o conceito instituído pelas legislações do IPI e ICMS.*

...

Ao analisarem a planilha contida em fls. 659 constatarão que todas as atividades desenvolvidas pela frota que consumiu o óleo diesel dizem respeito e são necessárias e essenciais ao processo produtivo da impugnante.

As decisões administrativas também têm entendido pela possibilidade de creditamento do PIS e COFINS referente a bens e serviços utilizados em atividades indiretas do processo produtivo, mas que sejam inerentes e essenciais à produção dos bens e serviços destinados a venda (...).

Dessa forma, resta plenamente comprovado que os créditos apropriados na aquisição de óleo diesel utilizado na frota operacional da Impugnante são legítimos.

#### **VI.4 - DAS DESPESAS RATEADAS PELA COOPERSUCAR**

Como reconheceu a Sra. Auditora Fiscal a Impugnante é cooperada da Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo, que é a responsável tributária pelo recolhimento do PIS e da COFINS nos termos do que dispõe o artigo 66 da Lei nº 9.430/96, e também efetua o cálculo dos créditos de PIS e COFINS a serem aproveitados, repassando-os a cada uma das cooperadas, de acordo com as despesas dispendidas por cada uma delas.

Tendo em vista que dentre as atividades operacionais da Impugnante está a de industrialização e comercialização de açúcar, configura-se absolutamente imperativo que disponha de meios operacionais e logísticos suficientes para permitir a realização completa do seu negócio de exportação, o que implica, intuitivamente, no reconhecimento de que ocorrerá um **dispendio com despesas de frete (dos galpões localizados em suas usinas cooperadas até os armazéns do entreposto portuário para fins de exportação dos seus produtos) e, afinal, do embarque do açúcar para os navios de exportação (despesas denominadas nas notas fiscais como "Movimentação", "Serviços de Operação Portuária", "Transbordo de Carga", "Segundo Giro" e "Ad Valorem")**.

O frete do açúcar entre os armazéns das usinas cooperadas (tal qual a Impugnante) até o armazém geral da COOPERSUCAR, e as prestações de serviço de "movimentação" e "transbordo" são intrínsecas à atividade de exportação do açúcar (adequando-se ao conceito tributário de frete e de insumo ligado à operação de venda), já que sem movimentar o açúcar do depósito em que está armazenado não seria possível levá-lo até os navios, e, sem o posterior transporte, jamais a mercadoria chegaria aos destinatários finais.

Para que não restem dúvidas acerca da possibilidade de tomada de crédito sobre despesas dispendidas com prestação de serviços de frete, bem como outras despesas portuárias, a Impugnante demonstrará que tais créditos estão intrinsecamente ligados à atividade por ela desenvolvida e lhe são essenciais, e se enquadram na previsão legal contida no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e incisos II e IX, do artigo 3º, e art. 15, II da Lei nº 10.833/03, pelo que se torna insustentável a manutenção do auto de infração.

#### **VI.4.1 - SERVIÇOS DIVERSOS NA EXPORTAÇÃO DO AÇÚCAR**

...

*É evidente que o serviço de movimentação para embarque do açúcar pelos navios e os demais serviços portuários são essenciais e diretamente relacionados à cadeia produtiva da Impugnante, já que sem tais serviços, a mercadoria exportada não chegaria ao estabelecimento dos clientes da Impugnante e, portanto, não poderiam ser agregados ao produto final. (Esses fatos foram convalidados pela Auditora Fiscal que questiona apenas o fato das despesas ocorrerem após a fase de produção do açúcar);*

*Em termos práticos, em não havendo este processo prévio operacional e logístico do açúcar, não há conclusão do ciclo comercial da Impugnante, e, conseqüentemente, a geração de receita tributável pelo PIS e COFINS, pelo que, outra conclusão não é possível que não a de que as referidas despesas com a remuneração dos serviços relativos ao embarque do açúcar e demais despesas portuárias, **são passíveis de creditamento do PIS e da COFINS, (...).***

*Portanto, o creditamento do PIS e COFINS por parte da Impugnante, **no tocante às despesas incorridas com a exportação do açúcar** encontram arrimo no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002, que trata dos "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".*

*Assim, verifica-se que todos os custos encontram-se devida, legal e expressamente autorizados, como se verifica na legislação vigente notadamente nos artigos 3ºs das Leis 10.637/02 e Lei 10.833/03.*

#### **VI 4.2 – DAS DESPESAS COM FRETE**

*A Sra. Auditora Fiscal, fundamente sua glosa dos créditos relacionados às despesas com fretes rateados pela COOPERSUCAR, assim:*

*"Dado que os dispêndios com fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos da Cooperativa ou entre estes armazéns gerais ou alfandegários não se subsomem às normas de crédito da contribuição para o PIS e Cofins insculpidas no artigo 3º. da Lei nº. 10.637, de 2002 e no Artigo 3º. da Lei 10.833, de 2003. "*

*O frete relativo às transferências do açúcar para exportação - somente é depositado em entreposto portuário para o fim de compor o lote de exportação, mas o açúcar já sai da Unidade Cooperada Produtora com a exclusiva finalidade de ser embarcado para o exterior - ou seja, estritamente atrelado a umas operações de venda. **NÃO SE TRATA PORTANTO DE FRETE INTERNO – MAS DE FRETE DIRETAMENTE VINCULADO À OPERAÇÃO DE VENDA – OU SEJA, EXPORTAÇÃO.***

*Os produtos vendidos são gradualmente transportados (não existe veículos terrestres capazes de transportar a totalidade da carga vendida), e são estocadas no entreposto portuário até atingir a quantidade própria para seu transbordo ao navio.*

*Apenas para argumentar, consideraremos os fretes do açúcar destinado para exportação como se frete interno fosse.*

*Nesse contexto, os valores pagos a título de frete interno, por se enquadrarem no conceito de despesas diretamente relacionadas e essenciais à atividade fim da Impugnante também são passíveis de direito à tomada do crédito do PIS e da COFINS, apesar do entendimento equivocado da Sra. Auditora Fiscal.*

*Ainda que a fiscalização entenda que o frete interno não tenha sido contemplado pelo comando emergente do inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003 (o que se admite tão somente por amor ao debate), tais dispêndios são efetivamente suportadas pela Impugnante para a consecução de sua atividade fim, no caso, a venda do açúcar ao mercado externo. O Poder Judiciário, órgão competente para interpretar o sentido e alcance das leis e normas de regência no campo prático, reconhece que os comandos emergentes do inciso II e IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, bem como do inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002, são permissivos legais que fundamentam a tomadas desses créditos por parte da Impugnante, conforme excerto colacionado abaixo, extraído do bojo da ação mandamental impetrada pela COPERSUCAR (Mandado de Segurança nº 0020812-28.2010.4.03.6100, 4ª Vara Federal de São Paulo):*

*"Dos excertos anteriormente transcritos depreende-se que o custo dos valores despendidos a título de frete no transporte entre estabelecimentos da impetrante ou entre o impetrante e armazéns gerais e alfandegários, podem ser creditados, visto, que no caso em tela, constituem ônus suportado pelo impetrante. Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido, e CONCEDO A SEGURANÇA para DECLARAR o direito da impetrante a se creditar dos valores despendidos a título de frete no transporte entre estabelecimentos da Impetrante ou entre estes e armazéns gerais e alfandegários da base de cálculo da COFINS e do PIS, afastando quaisquer restrições por parte do impetrado em razão do ora decidido. Deixo de condenar em honorários advocatícios em razão do disposto no art. 25 da Lei 12016/09. Sentença sujeita ao reexame necessário". (grifo nosso.)*

*Apesar da Sra. Auditora Fiscal ter manifestado o entendimento incorreto de que o inciso artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003 não confere o direito ao crédito no caso de "frete de transferência" (assim entendidos aqueles fretes desvinculados de uma operação de venda imediata e direta - o que definitivamente não é o caso em exame), lavrando o presente Auto de Infração glosando os créditos de PIS e COFINS tomados pela Impugnante (repassados pela COPERSUCAR), é certo que o inciso II da referida norma, cujo comando também é reproduzido pelo inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002, permite a tomada dos aludidos créditos dado à sua natureza de despesa/custo como insumo na prestação do serviço e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

...

*Com efeito, a teor de todas as incongruências e ilegalidades relatadas até então, seja pela descrição tendenciosa e parcial dos fatos, de errônea interpretação das normas de regência, seja pela tentativa de produzir lançamento com base em distorção dos fatos e circunstâncias, fica comprovada a imprecisão do auto de infração ora impugnado.*

A **decisão de primeira instância**, proferida em 27/11/2017 (fls. 758/781) foi pela improcedência da impugnação e manutenção integral do crédito tributário constituído, em decisão cuja ementa, abaixo, transcreve-se:

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2014, 01/04/2015 a 30/09/2015

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EXAME DE  
CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.**

O controle da constitucionalidade das Leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal, sendo, assim, defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento. O julgamento administrativo é atividade que se limita a examinar a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.**

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

**CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. INCONFUNDÍVEL COM  
MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO EM ATIVIDADES NÃO  
DIRETAMENTE PRODUTIVAS. GLOSA.**

O conceito de máquinas e equipamentos que permite o creditamento na apuração não cumulativa, não abrange veículos utilizados em atividades não diretamente utilizados na produção de bens e serviços comercializados pela empresa.

**CRÉDITOS. FRETES. INCLUSÃO NOS CUSTOS. INSUMOS NÃO  
TRIBUTADOS. CRÉDITOS PRESUMIDOS.**

Os fretes utilizados no transporte de insumos somente permitem a apuração de créditos quando incorporados aos custos do bem adquirido. Caso os insumos não sejam alcançados pela tributação, não se admite a apuração de créditos básicos. Existindo regra de apuração de créditos presumidos, é de se admitir a inclusão destes como parcela dos custos. Tendo o contribuinte apurado créditos básicos, correta a conversão destes, em créditos presumidos para determinação do montante de créditos existente.

**CRÉDITOS. DESPESAS RATEADAS POR COOPERATIVAS. APURAÇÃO  
DE CRÉDITOS PELO COOPERADO.**

O rateio de despesas por cooperativas para seus associados não se confunde com o rateio de créditos da não cumulatividade. A apuração de créditos pelo cooperado a partir da parcela das despesas rateadas deve obedecer as características desse último. Os gastos com fretes entre plantas e entre os armazéns e instalações portuárias não constituem hipótese de creditamento. Decisão judicial liminar permissiva obtida pela cooperativa não se estende aos cooperados na ausência de representação específica e de expressa abrangência da sentença.

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2014, 01/04/2015 a 30/09/2015

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EXAME DE  
CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.**

O controle da constitucionalidade das Leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal, sendo, assim, defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento. O julgamento administrativo é atividade que se limita a examinar a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

#### APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

#### CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. INCONFUNDÍVEL COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO EM ATIVIDADES NÃO DIRETAMENTE PRODUTIVAS. GLOSA.

O conceito de máquinas e equipamentos que permite o creditamento na apuração não cumulativa, não abrange veículos utilizados em atividades não diretamente utilizados na produção de bens e serviços comercializados pela empresa.

#### CRÉDITOS. FRETES. INCLUSÃO NOS CUSTOS. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CRÉDITOS PRESUMIDOS.

Os fretes utilizados não transporte de insumos somente permitem a apuração de créditos quando incorporados aos custos do bem adquirido. Caso os insumos não sejam alcançados pela tributação, não se admite a apuração de créditos básicos. Existindo regra de apuração de créditos presumidos, é de se admitir a inclusão destes como parcela dos custos. Tendo o contribuinte apurado créditos básicos, correta a conversão destes em créditos presumidos para determinação do montante de créditos existente.

#### CRÉDITOS. DESPESAS RATEADAS POR COOPERATIVAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS PELO COOPERADO.

O rateio de despesas por cooperativas para seus associados não se confunde com o rateio de créditos da não cumulatividade. A apuração de créditos pelo cooperado a partir da parcela das despesas rateadas deve obedecer as características desse último. Os gastos com fretes entre plantas e entre os armazéns e instalações portuárias não constituem hipótese de creditamento. Decisão judicial liminar permissiva obtida pela cooperativa não se estende aos cooperados na ausência de representação específica e de expressa abrangência da sentença.

Irresignada, a recorrente apresentou recurso voluntário de e-fls. 793/815, em que reitera os fundamentos de sua impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, relator

O recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

*“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

*“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*

*Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."*

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro*

*Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

*Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade*

*da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.*

*É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Contudo, aplicados os critérios da essencialidade e da relevância, nos termos do entendimento definitivo do STJ, o que significa aferir a imprescindibilidade do custo ou despesa ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte – no caso da Recorrente, a produção de açúcar e álcool, tanto para fins carburantes como para outros fins (no entender hoje majoritário, compreende a fase agrícola, na qual produzida a cana de açúcar) –, passo a analisar os créditos pleiteados:

**Aluguel de veículos** – A matéria já foi objeto de debate por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, no recente Acórdão nº 9303-006.864, de junho de 2018, da relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, foi decidido que somente as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa é que dão direito à apropriação de créditos, previsão que não se estende a veículos, por serem bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas.

A seguir, para fins de ilustração, encontra-se reproduzido excerto da ementa do referido acórdão:

**SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas. Somente as despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, dão direito à apropriação de créditos para o contribuinte.*

Portanto, ausente a comprovação da utilização dos veículos alugados no processo produtivo, nego provimento ao recurso, mantendo a glosa do crédito sobre o valor de locação de veículos.

**Óleo Diesel** – O combustível, o lubrificante e as peças de manutenção das máquinas e veículos automotores são essenciais ao funcionamento deste. Desta forma, suprimidos lubrificantes, combustíveis e peças de manutenção, os veículos e máquinas deixam

de funcionar; deixando de funcionar, cessa a colheita da cana. Portanto, também deve ser afastada a glosa neste ponto, conforme já se pronunciou a jurisprudência deste Conselho:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006  
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresarial, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da sociedade e as despesas com manutenção de veículos da frota própria, empregados no processo produtivo ensejam o creditamento da Contribuição Social não cumulativa. (Acórdão: 3803-02.893).

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos, peças de manutenção e as próprias máquinas, desde que essenciais à atividade, razão pela qual é de se dar provimento ao Recurso Voluntário, no que diz respeito a este ponto.

**Corte, carregamento e transporte** - As despesas relativas à movimentação dos insumos entre os estabelecimentos do contribuinte também gerariam créditos. Efetivamente, o entendimento deste Colegiado é no sentido de que os fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos da própria Recorrente fazem jus ao crédito, eis que integra o processo produtivo, como se extrai do Acórdão 3302.005.844 de relatoria do I. Conselheiro Walker Araújo. Por estes motivos, tratando-se de despesas inerentes ao processo produtivo, é de se dar provimento ao presente Recurso Voluntário para que sejam revertidas as glosas dos créditos relativos às despesas com movimentação de insumos dentro da unidade da Recorrente

**Despesas rateadas – frete e serviços diretos** – O recorrente assevera que é cooperada da Coopersucar, a qual rateia várias despesas com seus cooperados, dentre elas, com frete (dos galpões localizados em suas usinas cooperadas até os armazéns do entreposto portuário para fins de exportação) e de embarque do açúcar nos navios (despesas denominadas nas notas fiscais como "movimentação", "serviços de operação portuária", "transbordo de carga", "segundo giro" e "ad valorem". Requer créditos referentes a essas despesas.

A parcela dos dispêndios proporcional aos atos cooperativos, também é ato cooperativo, isto é, faz parte da atividade cooperativista, e não se sujeita à tributação. O STJ, no âmbito do REsp 1.164.716, sob o rito dos repetitivos (art. 543C do CPC), com trânsito em julgado em 22/06/2016, decidiu que a tributação de Pis e Cofins somente incide sobre atos não-cooperativos.

Portanto, essa parcela não pode gerar créditos, posto que os créditos somente podem ser calculados em relação à parcela das receitas submetidas ao regime não cumulativo. A parcela das receitas fora do campo da tributação, os atos cooperativos, não gera crédito, nos termos do art. 3º, § 2º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ante todo o exposto, é de se conhecer e dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas correspondentes à rubrica “óleo diesel” (combustível, lubrificante e as peças de manutenção) e às despesas de transporte de insumos entre os estabelecimentos do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco