



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

Processo nº 10840.000403/2005-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-001.269 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2011
Matéria PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO
Recorrente USINA BAZAN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 07/2004

Ementa: PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. ART. 3º, II DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES PARA O MAQUINÁRIO DE CORTE E TRANSPORTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAS ENTRE A SEDE DA EMPRESA E O LOCAL DO CORTE DA CANA-DE-AÇÚCAR. POSSIBILIDADE.

A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte.

Na atividade de usinagem de cana-de-açúcar, o transporte dos funcionários até o local do corte da cana-de-açúcar é uma atividade integrante, porquanto necessária, do processo produtivo.

Situação em que o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a glosa do “transporte de funcionários” e, em relação ao estoque, para que sejam computados os bens correspondentes aos Adesivos, Corretivos, Cupinizada, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas - Produtos, não devendo computar no estoque o valor de serviço de transporte de pessoas. Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão quanto aos estoques de insumos aplicados na produção agrícola e quanto ao transporte de mão-de-obra. Sustentou pela recorrente o Dr. Luiz Fernando Ruck Cassiano. OAB/SP nº 228.126.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Ivan Allegretti – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Ivan Allegretti, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Raquel Motta Brandão Minatel e Adriana Oliveira e Ribeiro. Ausentes justificadamente os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Marcos Tranchesini Ortiz.

Relatório

Trata-se de Declarações de Compensação protocoladas pelo contribuinte por meio das quais busca o aproveitamento de crédito de Contribuição ao PIS que teria sido gerado no período de apuração correspondente ao mês 07/2004, correspondente a receitas de exportação, na forma do art. 5º, § 1º da Lei nº 10.637/2002.

A Fiscalização, depois da coleta de informações e documentos, apresentou Relatório da Ação Fiscal (fls. 29/39) sugerindo

(a) a glosa dos créditos que entende que não deveriam ser considerados como insumos:

(a.1) relativos às *“aquisições de produtos relacionados com o "custo agrícola", ou seja, produtos utilizados nas plantações de cana de açúcar (Adesivos, Corretivos, Cupincida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas) em propriedades de terceiros com os quais a fiscalizada possui contratos de parceria agrícola nas plantações de cana-de-açúcar. Como a contribuinte é produtora e vendedora de AÇÚCAR e ÁLCOOL, nenhum dos produtos relacionados com o "custo agrícola" poderão ser considerados, de acordo com a citada legislação, como INSUMOS na fabricação ou produção de açúcar e álcool”*

(a.2) relativos à aquisição de serviços os quais se referem ao valores pagos para o transporte de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de plantação das mudas e corte de cana-de-açúcar esmagada na unidade industrial da contribuinte;

A Fiscalização também identificou, em benefício do contribuinte, que na determinação do percentual de repartição entre Mercado Interno e Mercado Externo havia sido adicionado ao Mercado Interno, de maneira equivocada, o valor da venda de álcool (que não deveria ser computado pelo fato de se submeter ao regime cumulativo), o que surtia o efeito de elevar indevidamente o percentual do Mercado Interno e, via de consequência, reduzir indevidamente o percentual do Mercado Externo.

Ao final, contudo, a Fiscalização concluiu que o contribuinte tinha direito a um valor menor que o pleiteado.

O Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal de Ribeirão Preto/SP (fls. 40) apoiou-se na conclusão da fiscalização, assim homologando apenas em parte as compensações, na medida dos créditos reconhecidos aos contribuinte.

O entendimento do Despacho Decisório é resumido na seguinte ementa:

PIS - Programa de Integração Social

Tributação não-cumulativa - art 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002 - § 5º, inciso I, alínea a e inciso II, alínea a do art. 66 da IN nº 247/2002 – IN nº 404/2004

Conceito de Insumos para fins de crédito de PIS Não Cumulativa

A pessoa jurídica pode descontar créditos determinados mediante a aplicação da alíquota de 1,65 % sobre os valores das aquisições efetuadas no mês de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

Entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, bem como, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Entende-se como insumos utilizados na prestação de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, assim como, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento de PIS, os bens e serviços intrinsecamente vinculados à fabricação ou produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, ou seja, quando aplicados ou consumidos diretamente no processo.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 75/86) alegando o seguinte:

1) que devem ser admitidos os créditos correspondentes às aquisições de Adesivos, Corretivos, Cupincida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas e aos pagamentos para o transporte de pessoas na lavoura de cana-de-açúcar, pois “*de acordo com a Lei, o direito ao crédito deve considerar todos os dispêndios (custos e despesas) da pessoa jurídica com vistas à geração de sua receita tributável. Nesse contexto, tem-se que o transporte dos cortadores de cana e os custos com a aplicação de agrotóxicos e adubos, caracterizam-se como uma despesa incorrida numa etapa da produção da Manifestante, haja vista que, obviamente, a atividade da empresa tem o corte da cana como um dos primeiros pressupostos, sendo certo também que sem transporte não há como operacionalizar a cultura da lavoura*” (fl. 84), ou seja, frisando que os referidos defensivos agrícolas e o transporte dos trabalhadores são essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo, que detalha da seguinte forma:

O processo de industrialização da Manifestante passa pelas seguintes etapas:

- Após a colheita, a cana-de-açúcar passa pela pesagem e pela análise no laboratório "PCTS", onde se verifica a qualidade do produto recebido;
- Na seqüência a cana é lavada com água e cal e, após ser picada, passa por um eletroímã para a retirada de metais eventualmente existentes;
- Depois de moída, a cana passa por seis ternos de moenda, onde é extraído o caldo ao qual é adicionado o biocida para inibição de bactérias;
- O caldo passa por peneiras rotativas para retirada de excesso de bagaço;

Para produção do álcool:

- O caldo é bombeado para um tanque de recepção e, em seguida, passa por um regenerador de calor, que altera sua temperatura para 35 ou 40 °C;
- Após é aquecido até 115° C para eliminação de bactéria;

Na seqüência é levado para decantação, onde é adicionado retenção do lodo, melhorando assim a qualidade do caldo;

- Após a decantação, o caldo passa por peneiras rotativas, onde se elimina possíveis resíduos de bagaço, e é enviado para um tanque pulmão (que gerencia a troca de calor);
- Finalmente é preparado o Mosto (caldo), que passa por um processo de resfriamento para fermentação, dando origem ao produto final - álcool.

Para produção do açúcar:

- O caldo é bombeado para um tanque de recepção e, em seguida, é adicionado ácido fosfórico (que ajuda a decantação desse caldo, melhorando a sua transparência);
- Na seqüência o caldo para o regenerador, onde ocorre uma troca de calor;
- Após o caldo passar por um tratamento de sulfitação e caleação, recebendo o enxofre, cal e clarificante;
- Aquecimento do caldo, aquecimento do caldo até 110° C para concentração do caldo (retirada de água).
- No decantador é adicionado polímero para retenção do iodo, melhorando assim a qualidade do caldo;
- Após a decantação o caldo passa por peneiras rotativas, onde se elimina possíveis resíduos de bagaço;
- Pré-evaporação e Evaporação - é um processo de concentração do caldo até obtenção de xarope com alta concentração, neste processo utiliza-se antiencruante e amônia;

Após a obtenção do xarope este é aquecido e passa por um processo de flotação, que é a retirada de impurezas (utiliza-se ácido fosfórico e polímero), dando origem ao produto final - açúcar.

OBS: o vapor utilizado como energia é obtido através do processo de geração de vapor, nesta etapa a água é tratada com os seguintes produtos: hipoclorito de sódio (cloro), sal grosso e optisperse (fosfato).

Conforme demonstrado, o açúcar e o álcool nada mais são que a cana-de-açúcar após o processo de transformação industrial e se, também conforme comprovado, os insumos utilizados na lavoura de cana-de-açúcar incorporam-se ao produto da lavoura, qual seja, à própria cana-de-açúcar, não há como afastar a afirmação que tais insumos foram consumidos no processo de industrialização.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 14-32.432, de 7 de fevereiro de 2011 (fls. 98/101) manteve integralmente a decisão da DRF, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

ASSUNTO : CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2005

DEDUÇÃO. INSUMOS. PRODUTOS NÃO UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Entende-se como insumos, para efeito de dedução do valor apurado da contribuição, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. O combustível e demais produtos utilizados em fases que não a fabricação do produto não podem ser considerados insumos, para efeito de dedução do valor da contribuição apurada, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 105/119) reiterando os mesmos fundamentos da sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo (fls. 104 e 105), motivo pelo qual dele conheço.

I. O crédito pela aquisição de defensivos e pelo transporte de mão de obra.

Entendo que assiste razão ao contribuinte quando alega que os defensivos agrícolas, bem como o transporte dos funcionários para o local da extração da cana-de-açúcar, devem ser tratados como insumo, enquanto necessários e integrantes do processo produtivo.

O art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003 prevê a possibilidade de que do valor devido de contribuição se desconte créditos calculados em relação a “*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, (...)*”.

O processo produtivo detalhado pelo contribuinte deixa claro que o transporte dos funcionários até o local do corte da cana-de-açúcar é uma medida necessária e indispensável do processo produtivo, configurando a contratação de um serviço que traduz um dos insumos necessários para a produção da cana de açúcar.

E também quanto aos Adesivos, Corretivos, Cupincida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas – que se generaliza pela denominação de defensivos – parecem igualmente integrantes, porquanto necessários e indispensáveis, ao processo produtivo.

A DRF e a DRJ recusam o direito de crédito por pretender confinar o conceito de produção ao conceito de industrialização aplicado à legislação do IPI.

O conceito de produção, no entanto, é mais amplo que o de industrialização, alcançando todas as etapas necessárias à atividade desenvolvida pelo contribuinte, seja ele industrial, comerciante ou prestador de serviço, devendo ser considerados como insumos tanto bens como serviços, desde que necessários, o que deve ser considerado no contexto do processo produtivo do contribuinte.

O entendimento do CARF, com efeito, reconhece como insumos tanto os bens utilizados como os serviços prestados no contexto do processo produtivo do contribuinte, conforme se ilustra nos seguintes julgados:

(...) NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO E ABRANGÊNCIA.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que geram direito de crédito da contribuição não-cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços. (...)

(Acórdão 2102-00.050, Recurso 150.521, Processo 10675.004362/2004-22, Rel. Cons. José Antônio Francisco, j. 05/03/2009)

Neste caso acima o Conselheiro Relator esclareceu o seguinte:

Insumo, como se sabe, é um elemento empregado na fabricação de um bem ou serviço.

Entretanto, não são todos os elementos empregados na fabricação de produtos ou na prestação de serviço que originam crédito de Cofins, mas somente os insumos que sejam "bens", no sentido jurídico, e "serviços".

Dessa forma, os "benefícios a empregados", a mão-de-obra e os benefícios ou salários indiretos, embora possam caracterizar-se como insumos utilizados na prestação de serviços, não representam "bens" e "serviços", de forma que não geram direito de crédito.

Neste caso, como se percebe, o transporte do funcionário não se caracteriza como o pagamento de benefício aos empregados, mas como contratação de um serviço que viabiliza a produção, ou seja, como providência necessária e integrante do processo produtivo, remunerada como contratação da prestação de um serviço propriamente dito (transporte de pessoas). E ainda que se tratasse de combustível, estaria configurado então o fornecimento de bens.

A propósito do transporte realizado no contexto do processo produtivo, confira-se ainda o seguinte julgado:

(...)CRÉDITO. RESSARCIMENTO. São passíveis de ressarcimento os créditos de PIS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. Recurso voluntário provido em parte."

(Acórdão 201-81.139, Recurso 148.457, Processo 11065.101271/2006-47, Rel. Cons. Walber José da Silva, j. 02.06.2008)

Neste julgado o Relator manifesta o seguinte entendimento:

Portanto, basta que os custos ou despesas gerem créditos para a empresa exportadora ter direito ao seu ressarcimento. No caso de empresa industrial, o crédito de PIS não se restringe aos insumos empregados diretamente na produção como defende a decisão recorrida. Todos os créditos decorrentes de custos ou despesas incorridas na produção e venda do produto exportado, apurados na forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, são passíveis de ressarcimento.

(...)

Mais ainda, a vinculação da despesa com a receita de exportação não guarda relação exclusivamente com o processo produtivo. A despesa pode ser incorrida antes ou depois de realizada a produção do bem exportado.

No caso sob exame, foram glosados os créditos relativos aos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículos da recorrente e aos dispêndios com a remoção de resíduos industriais, por não estarem vinculados ao processo produtivo.

A recorrente alega que tem direito ao crédito dos combustíveis e lubrificantes porque os mesmos são usados em sua frota de

veículos, que transporta produtos e insumos entre seus estabelecimentos.

Para haver ressarcimento é necessário haver o direito ao crédito.

No caso dos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículo ligados à atividade industrial geram, no meu entender, direito ao crédito, a teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

E geram direito ao crédito porque o conceito de insumo (bens e serviços) utilizado pela lei não é igual à soma de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a que se refere a legislação do IPI. Insumos são todos os "custos, despesas ou encargos" vinculados ao produto ou serviço vendido, como diz o art. 2º da IN SRF nº 460/2004.

Quanto aos dispêndios realizados com o serviço de remoção de resíduos industriais, não há nenhuma dúvida de que este serviço é parte do processo de industrialização dos bens exportados e está vinculado à receita de exportação. Pela natureza da atividade da recorrente, sem este serviço não há produção.

Sendo um serviço diretamente vinculado ao processo produtivo, entendo que a recorrente tem direito ao crédito da Cofins incidente sobre a compra desse serviço e, como tal, tem direito ao ressarcimento desse crédito em face da exportação dos produtos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002).

Ora, se se admite o crédito em relação ao transporte dos resíduos e de entulho industrial, reconhecendo tal providência como parte do processo de produção, tanto mais será o deslocamento dos funcionários para que se execute uma das fases do processo produtivo.

Vale a pena conferir também o seguinte precedente no qual se reconhece a despesa de seguros de carga como insumo que integra a atividade produtiva do contribuinte:

(...) REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS. Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como 'insumos' previstos na legislação do IRPJ. (...)

(Acórdão 203-12.741, Recurso 137.910, Processo 10932.000016/2005-78, Redator Designado Cons. Emanuel Dantas de Assis, j. 11/03/2008)

Embora não se refira à mesma hipótese concreta de crédito, o precede acima ilustra muito bem que a análise do direito ao crédito deve guardar pertinência com as características da atividade produtiva desempenhada concretamente pelo contribuinte.

No presente caso fica claro que o transporte dos funcionários não é apenas uma despesa de uma empresa qualquer que deseja fornecer transporte aos seus empregados, mas da viabilização da atividade de plantação e colheita da cana de açúcar, devidamente contextualizada no processo produtivo.

Processo nº 10840.000403/2005-33
Acórdão n.º **3403-001.269**

S3-C4T3
Fl. 5

IV. Conclusão.

Voto, pois, no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para afastar a glosa dos custos agrícolas e do transporte de funcionários.

Ivan Allegretti