



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

Processo nº 10840.000918/2005-33
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-000.558 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 24 de julho de 2013
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente USINA BELA VISTA S/A
Recorrida DRJ RIBEIRÃO PRETO (SP)

RESOLVEM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da Terceira Seção de julgamento, por unanimidade de votos em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente Substituto.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Winderley Moraes Pereira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca e Leonardo Mussi da Silva.

RELATÓRIO

Para elucidar os fatos ocorridos nos autos transcrevo o relatório do Acórdão refutado, *in verbis*:

No presente processo foi proferido Acórdão nº 14-32.224, de 24 de janeiro de 2011, tornado nulo pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - através de decisão proferida no Acórdão 3402-001535, de 06 de outubro de 2011, acolhendo preliminar de cerceamento de defesa solicitada pelo interessado em seu recurso voluntário, dispondo em sua parte final:

“Pelo exposto, voto por anular o acórdão recorrido para que a primeira instância produza uma nova decisão, analisando todos os fundamentos jurídicos relevantes apresentados na manifestação de inconformidade, em especial, a possibilidade de aproveitamento dos créditos referentes ao valor do serviço de transporte dos materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida.”

Tal voto foi decorrência do entendimento de que a alegação do interessado quanto ao creditamento das despesas de serviços de transporte de pessoas/mercadorias não foi devidamente tratada pela DRJ, no acórdão anulado, pois só tratou das despesas de combustível utilizado no referido transporte de pessoas/mercadorias.

Passemos à análise do processo.

Trata o presente processo de Declaração de Compensação com o aproveitamento de crédito da contribuição para a Cofins não-cumulativa, referente ao período de apuração janeiro/2005, no valor de R\$ 66.486,17, fls.2/4.

Efetuada a verificação fiscal junto ao interessado, foi lavrado o termo de Informação Fiscal, fls. 33/35, onde se relata as divergências encontradas na apuração efetuada, quais sejam:

a) Cálculo do crédito correspondente ao estoque de abertura.

Cômputo indevido, no valor do estoque de abertura previsto no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, de valores relativos a itens não previstos na legislação, conforme relação discriminada no Termo de Informação Fiscal, a saber:

Cana-de-açúcar recebida de pessoa física, despesas de depreciação, energia elétrica, combustível(utilizado no plantio e transporte de cana-de-açúcar) despesas com mão-de-obra e encargos, assistência técnica, material de expediente, licenciamento de veículos, materiais de consumo, materiais de limpeza e higiene, materiais e equipamentos de segurança, material de expediente, prêmio de seguro, despesas de conservação e reparação de veículos, transporte de pessoal, manutenção elétrica, manutenção mecânica, construção civil, carpintaria, laboratórios, automação industrial, manutenção de entressafra.

Foram considerados no cálculo do estoque de abertura somente os itens passíveis de crédito, tais como a aquisição de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas, materiais secundários (produtos químicos), materiais de embalagem e combustíveis, conforme planilha anexada às fls. 31.

Tais glosas resultaram na redução do crédito para desconto da COFINS em 12 parcelas de R\$ 44.212,24 para R\$ 17.258,03.

Após o cômputo dos valores, de acordo com as disposições legais, conforme planilha de fls. 32, concluiu que a empresa dispunha de saldo credor para a compensação, decorrente de exportações, no valor de R\$ 18.554,23.

Através do Despacho Decisório de fls. 36/37, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto, reconheceu o direito creditório da empresa ao valor apurado na Informação Fiscal, que aprovou, e homologou a compensação até o limite do referido crédito.

Cientificado, o interessado, através da manifestação de inconformidade, fls.48/91, inicialmente descreve os fatos e os motivos da glosa e sobre as divergências encontradas que geraram a glosa do valor pretendido, alega em breve síntese, o seguinte:

DECADÊNCIA

Alega "... a ocorrência da decadência do prazo para o Fisco efetuar a glosa do saldo utilizado como crédito", uma vez que foi cientificado do Despacho Decisório em prazo maior que cinco anos contados da data em que o crédito do contribuinte foi constituído.

Concluiu que o indeferimento das compensações se deu com base única e exclusivamente na existência ou não do direito creditório do interessado e entende que a formação dos créditos no período de apuração equivale ao lançamento por homologação previsto no § 4º do artigo 150 do CTN e, assim, decorrido o prazo de cinco anos previsto nesse dispositivo legal, decaiu o direito do Fisco de efetuar glosas no valor apurado pelo contribuinte.

PRIMADO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE

Faz longa exposição a respeito do conceito constitucional da não cumulatividade pretendendo que os créditos sejam apurados sobre todas as despesas necessárias e/ou insumos incorridos para a formação das receitas tributáveis, "... sob o pressuposto lógico de que tais despesas/insumos, em relação às quais está se concedendo o crédito, foram outrora receita para a pessoa jurídica "da etapa anterior" e, por conseqüência, já foram tributadas pelo PIS e pela COFINS".

RATEIO DE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS.

Quanto ao rateio de custos, despesas e encargos, alega que interpretou corretamente o disposto nos §§ 7º e 8º, do art. 3º, da Lei nº 10/833, de 2003, utilizando-se do método de rateio proporcional;

Destaca que a legislação determina a apuração da relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita total, "... sem especificar que qualquer um dos indicadores a ser utilizado no cálculo esteja, necessariamente, atrelado aos custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito da COFINS não cumulativa".

Entende que o conceito de receita bruta compreende receitas além daquelas advindas da venda de bens e serviços e que a lei não pretendeu que o cálculo do rateio de custos, despesas e encargos compreendesse apenas as receitas relacionadas à determinada atividade da empresa ou a receitas relacionadas aos custos, despesas e encargos que geram créditos da COFINS, e que interpretar o dispositivo legal de maneira diversa significa desnaturar a própria sistemática da não cumulatividade da COFINS.

COMBUSTÍVEL UTILIZADO NO TRANSPORTE

Quanto ao combustível utilizado no transporte, alega que na sua atividade de fabricação de álcool, açúcar e outros derivados de cana-de-açúcar é imprescindível a observância de todas as etapas, que abrangem o plantio, corte, carregamento, transporte, pesagem e amostragem, produção e distribuição e vendas dos produtos, e que o transporte de materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida, caracteriza-se como uma despesa incorrida numa etapa da produção da empresa, cujo resultado será tributado pela COFINS e pelo PIS não cumulativa.

Continua, alegando que a IN SRF nº 404, de 2004, restringiu o direito de aproveitamento de crédito sobre as despesas que formam a receita e limitou o conceito de insumo passível a gerar direito ao crédito previsto no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.833, de 2003, que transcreve. Assim, alega tal ato normativo extrapolou a previsão contida na lei.

CRÉDITO PRESUMIDO - ESTOQUE DE ABERTURA

Alega que os custos utilizados para a composição do crédito decorrente do estoque de abertura se relacionam a insumos ou materiais intermediários para a produção, e que a própria Receita Federal entende que o valor que deve ser levado em consideração e aquele constante dos registros contábeis, sem adições ou exclusões, à vista do disposto no art. 48, §§ 7º e 8º, da IN SRF nº 594, de 2005.

Questiona as glosas efetuadas, uma vez que a legislação não diferenciou, para fins do cálculo do estoque de abertura, o tipo de custo incorrido pela pessoa jurídica, determinando a utilização da fórmula que considera "o valor do estoque constante nos registros contábeis, sem adições ou exclusões".

A seguir, destaca alguns itens em que considera que o direito ao crédito é mais evidente, a saber:

(i) Transporte de pessoal, - Alega que as despesas em relação a esse item são essenciais para a atividade do interessado – a fabricação de açúcar álcool e outros produtos derivados – sendo imprescindível a observância de todas as etapas da atividade, abrangendo o plantio,

carregamento, transporte, pesagem e amostragem, produção de açúcar e álcool, distribuição e venda desses produtos.

Assim, não concorda com o entendimento do fisco no sentido de que não há amparo legal para considerar o combustível utilizado no transporte de apoio do plantio de cana-de-açúcar como insumo na produção dos produtos destinados à venda.

Que o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 dá direito a considerar crédito todos os dispêndios (custos e despesas) da pessoa jurídica com vistas à geração de sua receita tributável e que o transporte dos materiais, trabalhadores, mudas e da cana colhida são atividades necessárias para a chegada da cana-de-açúcar à indústria, onde será processada.

(ii) Despesas de depreciação - Alega que a Lei nº 10.865, de 2004, ofendeu o primado da não cumulatividade, o princípio da irretroatividade da norma tributária, da isonomia e livre concorrência, estes ao distinguir os contribuintes que adquiriram bens incorporados ao Ativo imobilizado antes de 01/05/2004, que não tem direito ao crédito referente à depreciação de amortização dos bens e os que adquiriram depois desta data, que tem direito a tal crédito.

Critica a escolha da data – 01/05/2004 – para a entrada em vigor do direito ao crédito, pois não há qualquer correlação com as datas das leis que criaram a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, nem outro qualquer critério lógico.

(iii) Despesas referentes à assistência técnica, material de expediente, materiais de consumo, materiais e equipamentos de segurança, manutenção elétrica, manutenção mecânica, automação industrial e manutenção de entressafra, - Alega que a Receita Federal, através da IN SRF nº 404, de 2004, restringiu o direito ao aproveitamento de crédito e limitou o conceito de insumo passível de gerar direito a crédito, fato repetido através de inúmeras Soluções de Consulta.

Que tais restrições não estão de acordo com o primado constitucional da não cumulatividade do PIS e da Cofins e nem mesmo com o disposto na Lei nº 10.833, de 2003 e, assim, representam clara transgressão à sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins de forma plena, pois impedem o aproveitamento de créditos referentes à atividades essenciais do interessado para obter/manter o produto acabado em condições de pronta vendagem.

Requer o reconhecimento integral do direito creditório pleiteado, a homologação das compensações declaradas e o cancelamento dos valores exigidos por meio de intimação.

A 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 14-39.314, de 23 de novembro de 2012, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2005

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO.

No caso de compensação, o prazo para a homologação é de cinco anos contados da entrega da declaração. Não é aplicável o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, pela inexistência de pagamento extinguindo o crédito tributário. Cientificado o interessado da não homologação da compensação dentro do prazo de cinco anos previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, legítima e legal a cobrança de eventuais saldos de créditos tributários.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROPORCIONALIDADE.

Na apuração da proporcionalidade entre a receita sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, considera-se esta como o total das receitas, cumulativa e não-cumulativa, que tenham custos, despesas e encargos comuns.

CRÉDITO PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apuradas no regime de incidência não cumulativa, vedada o seu ressarcimento ou compensação.

DEDUÇÃO. INSUMOS. COMBUSTÍVEL E DEMAIS DESPESAS DE TRANSPORTE DE PESSOAS OU MERCADORIAS, 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 as demais despesas com o transporte de pessoas ou mercadorias utilizadas em fases que não a fabricação do produto não podem ser consideradas como insumo, para efeito de dedução do valor da contribuição apurada, por falta de previsão legal.

DEDUÇÃO. INSUMOS - CRÉDITO DO ESTOQUE DE ABERTURA.

Entende-se como insumos, para efeito de dedução do valor apurado da contribuição, relativamente ao estoque de abertura, 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 sujeito passivo teve ciência desta nova decisão e apresentou novo recurso voluntário, onde alega, em breve síntese que:

- a) Ocorreu a decadência, na medida em que transcorreu mais de 05 (cinco) anos entre o levantamento do estoque de abertura e da recomposição da escrita fiscal e a intimação da glosa dos créditos;
- b) Deve ser afastada a equivocada noção restrita do conceito de insumos admitida no acórdão recorrido, o que deverá ser observado, inclusive, em relação aos montantes que compuseram o seu estoque de abertura; relata, ainda neste tocante, alguns insumos em que o direito creditório seria ainda mais evidente, tais como o transporte de pessoal, as despesas de depreciação, a assistência técnica, manutenção elétrica, etc;
- c) O procedimento adotado pelo contribuinte com relação ao rateio de custos, despesas e encargos foi o correto, inexistindo elementos que justifiquem a exclusão de parcela das receitas sujeitas a incidência não-cumulativa da Cofins desse cálculo; e
- d) As receitas decorrentes de complemento de exportação, estas devem ser consideradas como receitas de exportação e não como receitas financeiras, tal qual pretendem classificá-las as autoridades fiscais.

Termina sua petição recursal requerendo a homologação das compensações pleiteadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

A Autoridade Fiscal e a Delegacia de Julgamento partem da premissa de que para serem considerados insumos os itens devem ser aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem. Conceito parecido com o utilizado pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979. Com base nesta premissa glosou insumos que entendia não se subsumirem a regra acima descrita.

Neste contexto foram glosados diversos itens a seguir elencados:

- Despesas de depreciação;

- Energia elétrica;
- Despesas com mão-de-obra e encargos;
- Assistência técnica;
- Material de expediente;
- Licenciamento de veículos;
- Materiais de consumo;
- Materiais de limpeza e higiene;
- Materiais e equipamentos de segurança;
- Prêmio de Seguro;
- Despesas de conservação e reparação de veículos;
- Transporte de pessoal;
- Manutenção elétrica;
- Manutenção mecânica;
- Construção Civil;
- Carpintaria;
- Laboratórios;
- Automação Industrial;
- Manutenção de entressafra;

Como é de conhecimentos de todos deste Colegiado, o conceito de insumo que admito e que entendo utilizado pelo Legislador na apuração de créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Por isso, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Assim, retornando aos autos, tenho que este processo não se encontra em condições de receber um justo julgamento, de forma que deve o mesmo retornar à autoridade preparadora para que seja esclarecida a participação de cada item (“bem ou direito”) acima relacionado no processo produtivo da empresa, ainda como, que seja efetuado descritivo

Processo nº 10840.000918/2005-33
Resolução nº **3402-000.558**

S3-C4T2
Fl. 108

minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos no processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final.

Ao efetuar estas constatações, peço que a autoridade preparadora elabore um parecer conclusivo que possibilite a identificar cada custo/despesa elencados, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado, quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.

Da conclusão da diligência deve ser dada ciência à contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito.

Após todos os procedimentos, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24/07/2013

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO