



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

Processo nº 10840.000919/2005-88
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-000.559 – 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 ROSENBURG 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 3402-001536, 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 fevereiro/2005, no valor de R\$ 20.300,72, fls.2/4.

Efetuada a verificação fiscal junto ao interessado, foi lavrado o termo de Informação Fiscal, fls. 26/31, onde se relata as divergências encontradas na apuração efetuada, quais sejam:

Em decorrência dos procedimentos fiscais efetuados, constatamos que a contribuinte descontou créditos indevidos sobre o valor do combustível utilizado no plantio de cana-de-açúcar, bem este não incluído no conceito de insumo utilizado no processo produtivo da empresa, conforme o disposto no inciso II do artigo 3º da "Lei nº. 10.833/2003 e no artigo 8º, inciso I, alínea "b" e "b l", parágrafo 4º, item I, alínea "a" e parágrafo 9º, inciso I, da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004, conforme descrito a seguir.

Esta fiscalização encaminhou à empresa o Termo de Intimação Fiscal datado de 10/12/2009 (cópia às fls. 19), através do qual esta foi intimada a informar, apresentando documentação hábil e idônea, em quais operações do processo produtivo foi efetivamente aplicado o item "Transportes - Combustíveis", constante da planilha de cálculo apresentada a esta fiscalização. Em resposta à intimação fiscal, a contribuinte apresentou o documento de fls. 20/22, através do qual informou que os valores correspondem a combustíveis utilizados no "Transporte - apoio plantio de cana".

O inciso II do artigo 3º da Lei nº. 10.833/03 estabeleceu que a pessoa jurídica poderá descontar crédito em relação aos 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.

Os dispositivos legais inseridos na IN nº. 404/04, acima citados, estão transcritos

abaixo:

" Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I- das aquisições efetuadas no mês:

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b. 1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Parágrafo 4º - Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

a) 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."

Interpretando os referidos mandamentos legais, concluímos que os bens, passíveis de desconto de crédito na apuração das contribuições não-cumulativas da COFINS, são aqueles utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive os combustíveis e lubrificantes, que tenham sofrido 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. Assim sendo a empresa só poderá descontar créditos em relação aos bens que foram efetivamente utilizados em sua produção. Não estão incluídos aí os insumos utilizados na cultura da cana-de-açúcar ou nos veículos da empresa, pois não estão alocados diretamente no processo produtivo da contribuinte.

Verifica-se, assim, que a contribuinte inseriu em sua apuração créditos de COFINS apurados sobre as aquisições de combustíveis relacionados com o "custo agrícola", ou seja, utilizados nas plantações de cana de açúcar. Como a contribuinte é produtora e vendedora, principalmente, de açúcar, bagaço de cana, óleo fusel, melaço, etc, nenhum dos insumos relacionados com o "custo agrícola" poderá ser considerado, de acordo com a citada legislação, como utilizados na fabricação ou produção destes produtos. Assim sendo, por falta de previsão legal que permita considerar o item "transporte combustíveis" como insumo consumido no processo industrial da contribuinte, esta

fiscalização efetuou a glosa, no cálculo dos créditos, do valor correspondente, conforme pode ser visto no "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS NÃO-CUMULATIVO E DA COFINS NÃO-CUMULATIVA" (fls. 23).

Em função da divergência apurada, reajustamos os valores apurados pela empresa conforme os documentos de fls. 15/18 e calculamos os valores das contribuições devidas e dos créditos relativos ao mercado externo passíveis de ressarcimento/compensação, conforme pode ser visto no referido "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS NÃO-CUMULATIVO E DA COFINS NÃO-CUMULATIVA", onde foram apurados os novos valores dos créditos, tanto os relativos ao mercado interno quanto àqueles relativos ao mercado externo (passíveis de compensação) e o saldo do referido período de apuração.

Da análise do referido demonstrativo, constata-se que a empresa dispunha de saldo credor para compensar, decorrente de exportações, no valor de R\$ 9.901,44

Através do Despacho Decisório de fls. 30/31, 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.42/80, 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 consequência, 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.

DA DESCONSIDERAÇÃO DE BENS E PRODUTOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS

Alega a inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, que limitou temporalmente o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens para o Ativo Imobilizado, tomando como referência a data de aquisição dos mesmos, afrontando a irretoratividade da norma tributária, o princípio da isonomia e da livre concorrência, fazendo distinção entre os contribuintes que adquiriram os bens anteriormente a 01/05/2004 e os que os adquiriram após esta data.

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

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 entressaíra, - 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 à 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 às atividades essenciais do interessado para obter/manter o produto acabado em condições de pronta vendagem.

A 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 14-39315, de 23 de novembro de 2012, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/02/2005

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: 28/02/2005

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 a 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

Termina sua petição recursal pleiteando o reconhecimento integral do direito creditório e a homologação das compensações declaradas, com o consequente cancelamento dos valores exigidos por meio de intimação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg 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 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