



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

Processo nº 10840.001613/2005-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-001.272 – 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: 02/2005

Ementa: PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. Não existe nenhum prazo decadencial ou prescricional em curso a partir do momento da apropriação dos créditos no regime não-cumulativo de PIS/Cofins. O prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN aplica-se exclusivamente aos procedimentos de lançamento por homologação, sendo despropositado referir-lhe aos casos de ressarcimento e compensação. Nos pedidos de compensação apenas corre o prazo de homologação tácita previsto no art. 70 da Lei 9.430/96, que começa a contar da data da apresentação da declaração de compensação.

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.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ART. 8º DA LEI 10.925/2004. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS.

Em razão do art. 8º, § 2º da Lei 10.925/2004, que se refere expressamente ao art. 3º, § 4º da Lei 10.637/2002, o tratamento que deve ser dado ao crédito presumido da agroindústria é o do regime aplicável ao crédito ordinário relativo ao mercado interno – que apenas pode ser aproveitado para redução da própria contribuição nos meses subseqüentes – e não o regime do crédito correspondente à exportação – que pode ser objeto de restituição e compensação. Legalidade da vedação contida no art. 8º, § 3º, II da IN 660/2006.

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, Cupinícida, 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, Liduina 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 Tranchesi 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 02/2005, 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.35/45) sugerindo

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

(a.1) relativos aos *“combustíveis e lubrificantes utilizados no maquinário agrícola ligado ao corte e carregamento da cana de açúcar, assim como, nos caminhões que transportam a cana da lavoura até a unidade industrial da contribuinte para fabricação do açúcar e álcool”* por entender que *“não podem ser considerados “insumos”, tendo em vista que não são utilizados no processo produtivo de açúcar e álcool da empresa e sim no maquinário agrícola ligado ao plantio, corte e carregamento da cana”*

(a.2) referentes 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. 46/47) 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

Bens e produtos não incluídos no conceito de Insumos - Inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002 e art. 8º, inciso I, alínea "b" e "b1", § 4º do item "a" e § 9º, inciso I da IN SRF nº 404/2004

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.

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.

Rateio dos custos, encargos e despesas comuns pelo Método do Rateio. Proporcional para utilização no cálculo dos créditos de PIS de incidência não-cumulativa - § 7º e inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Inexistindo contabilidade de custos integrada e coordenada com escrituração, onde se possa identificar individualizadamente os custos, despesas e encargos vinculados à exportação, é correto a utilização do critério de proporcionalidade, encontrando o percentual entre a receita total e a receita advinda de exportação. O crédito será determinado pelo rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos a relação percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total. Logo, na apuração da porcentagem das receitas não-cumulativas, deve compor o numerador a receita bruta sujeita à não-cumulatividade. Deve compor o denominador todas as receitas que compõem a receita bruta da pessoa jurídica, tanto cumulativas quanto não-cumulativas.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 52/80) alegando o seguinte:

1) que teria ocorrido a decadência para o Fisco efetuar a glosa do estoque de abertura, pois a apuração do crédito aconteceu em fevereiro de 2005, mais de 5 anos antes da glosa, de modo que “*o fisco constituiu crédito tributário utilizando fatos ocorridos no passado (a mais de 5 anos), mas com repercussão no presente*” (fl. 56), o que encontraria fundamento legal no art. 150, § 4º do CTN; ou, em suas próprias palavras, que “*a análise pelo fisco sobre a origem, valor e certeza de crédito em período impróprio, isto é, em data posterior ao que poderia ter sido perseguido agride não só a disposição expressa do art. 150, §4º do CTN como também a segurança jurídica. Assim, portanto, em preservação à legalidade e segurança jurídica, impossível admitir glosa dos créditos de COFINS constituídos em novembro de 2004, uma vez que o prazo decadencial, previsto no § 4º, do art. 150, do CTN, extinguiu o direito de fazê-lo em 2/2010*” (fl. 99);

2) que devem ser admitidos os créditos correspondentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes 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. 69), ou seja, frisando que o transporte dos trabalhadores e os combustíveis e lubrificantes 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 sequência 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.

2) que tem direito à utilizar o crédito presumido da agroindústria (em relação à receita de exportação) para compensação com outros tributos, pois da mesma forma que o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, ao conceder o crédito presumido, referia-se aos bens do inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o art. 6º da Lei nº 10.833/2003 assegura o direito de compensação em relação ao crédito apurado na forma do art. 3º, na proporção correspondente à exportação de mercadorias.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 14-32.843, de 14 de março de 2011 (fls. 90/98) manteve integralmente a decisão da DRF, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DEDIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/02/2005

DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE EM COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

Não é aplicável, em compensação tributária, o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, pela inexistência de pagamento extinguindo o crédito tributário. No caso de compensação, o prazo para a homologação é de cinco anos contados da entrega da declaração. 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 PIS/PASEP

Data do fato gerador: 28/02/2005

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. 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. Os produtos e serviços 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. 101/133) reiterando os mesmos fundamentos da sua manifestação de inconformidade, apenas acrescentando e destacando o julgado do CARF no Acórdão nº 3202-00.226, no sentido de que "*o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade do PIS e COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço*" (fl. 120).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, motivo pelo qual dele conheço.

I. A decadência.

Não procede o argumento do contribuinte de que teria decaído o direito do Fisco de promover a verificação do direito de crédito em relação aos créditos de Cofins originados em fevereiro de 2005.

Não se pode confundir o lançamento, enquanto procedimento de exigência de tributo, com o pedido de ressarcimento ou de compensação, que é procedimento cuja finalidade é reconhecimento ou não do direito de crédito alegado pelo contribuinte.

O prazo de 5 anos a que se refere o art. 150, § 4º do CTN impede que o Fisco promova a revisão do cálculo feito pelo contribuinte em procedimento de pagamento de um tributo, impedindo que o Fisco exija do contribuinte um valor maior do que aquele que o contribuinte apurou e recolheu a título de adiantamento.

Ou seja, em relação ao presente caso o art. 150 do CTN se referiria ao cálculo e recolhimento da Cofins não-cumulativa apurada e devida naquele período, impedindo que depois de 5 anos, contados do fato gerador, o Fisco pretendesse exigir alguma diferença de valor em relação ao tributo que foi recolhido naquela data.

O prazo de homologação tácita do art. 150 do CTN, portanto, refere-se ao procedimento de apuração de tributo e adiantamento de pagamento realizado pelo contribuinte para o efeito do lançamento por homologação, impedindo que depois de 5 anos deste

procedimento o Fisco pretenda exigir alguma diferença que eventualmente tenha sido recolhida a menor que o devido.

Ocorre que no presente caso o Fisco não pretende promover qualquer lançamento, ou revisão de um lançamento por homologação, mas se trata da análise do direito de crédito alegado pelo contribuinte.

Por isso não se pode falar na aplicação do art. 150 do CTN, mas do prazo de 5 anos para promover a homologação tácita da compensação, prevista no art. 74, § 5º da Lei nº 9.740/96, o qual apenas começa a correr quando da apresentação da pedido de ressarcimento, restituição ou DCOMP.

Tendo sido apresentadas as declarações de compensação, a homologação tácita prevista no art. 74, § 5º da Lei 9.740/96 apenas aconteceria cinco anos depois, mas a notificação aconteceu antes.

Assim, não é um lançamento fiscal que estaria a depender da análise dos créditos surgidos em novembro de 2004, mas de tal análise depende a possibilidade de reconhecer-se ou não o direito de crédito solicitado pelo próprio contribuinte.

Não há, portanto, qualquer decadência ou prescrição.

II. O crédito pelo transporte de mão de obra e combustíveis.

Entendo que assiste razão ao contribuinte quando alega que os combustíveis e lubrificantes, 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 combustíveis e lubrificantes, consta que são utilizados no maquinário utilizado para o corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar.

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 deseje fornecer transporte aos seus empregados, mas da viabilização da atividade de plantação e colheita da cana de açúcar, devidamente contextualizada no processo produtivo.

II. A impossibilidade de compensação do crédito presumido da agroindústria.

O contribuinte não tem direito de utilizar os créditos presumidos da agroindústria em declaração de compensação.

O art. 8º, § 3º, II da IN 660/2006 não deixa margem de dúvida ao estipular que o crédito presumido “*Não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento*”.

Tal previsão parece ser consequência necessária do disposto no art. 8º, § 2º da Lei nº 10.925/2004:

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Com efeito, o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 resume o rito de aproveitamento dos créditos ordinários de PIS/Cofins não-cumulativos, dispondo que “*O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes*”.

Assim, o tratamento que deve ser dado ao crédito presumido é o do regime aplicável ao crédito ordinário relativo ao mercado interno – que apenas pode ser aproveitado para redução da própria contribuição – e não o do crédito correspondente à exportação – que pode ser objeto de restituição e compensação.

Por isso não impressiona a ginástica do contribuinte ao pretender que se aplicasse isoladamente a regra de geração e aproveitamento dos créditos correspondentes às receitas de exportação, quando a interpretação conjunta dos dispositivos envolvidos deixa claro que a exportação conduz à repartição proporcional - entre as regras do mercado interno e externo - , mas apenas em relação às hipóteses ordinárias de geração de crédito, pois em relação ao crédito presumido da agroindústria houve previsão expressa de que não poderia ser compensado.

IV. Conclusão.

Voto, pois, no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para afastar a glosa do “transporte de funcionários” e combustíveis e lubrificantes.

Ivan Allegretti