



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

Processo n° 10840.002007/2004-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.340 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2011
Matéria PIS NÃO-CUMULATIVO
Recorrente USINA BAZAN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/05/2003 a 28/02/2004

Ementa: PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. ESTOQUE. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não existe nenhum prazo decadencial ou prescricional em curso a partir do momento do levantamento do estoque para o cômputo 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 10.637/2002. BENS ADQUIRIDOS OU CUSTOS INCORRIDOS NO MÊS. COMPLEMENTO DO PREÇO PELA AQUISIÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR. AÇÚCAR TOTAL RECUPERÁVEL (ATR). AQUISIÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 10.637/2002. IMPOSSIBILIDADE.

Nada obstante efetuado o pagamento na vigência da Lei nº 10.637/2002, se tal pagamento é feito a título de complemento de preço em relação a cana-de-açúcar adquirida no ano de 2002, portanto, em momento anterior à vigência da sistemática não-cumulativa, não há direito de crédito porque se refere a aquisição ocorrida antes da vigência da Lei.

O complemento do preço também não pode ser adicionado ao estoque de abertura, na forma do art. 11 da Lei nº 10.637/2002, porque dependeria de prova de que a cana-de-açúcar adquirida ainda permaneceria em estoque na data em que o crédito pelo estoque foi gerado.

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. CUSTO AGRÍCOLA (ADESIVOS, CORRETIVOS, CUPINCIDA, FERTILIZANTES, HERBICIDAS E INSETICIDAS). 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.

Nada obstante o produto final seja o açúcar e o álcool, o direito de crédito não fica restrito aos insumos utilizados na industrialização, que é a fase final da produção, mas ao longo de todo o processo produtivo, o que inclui os custos agrícolas, nisto considerados os adesivos, corretivos, cupinidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas, devendo, pois, ser tomado um conceito abrangente de produção.

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. ART. 12 DA LEI 10.833/2003. ESTOQUE DE ABERTURA.

Para a apuração dos créditos em relação ao estoque, devem ser computados os bens – incluindo-se neste conceito os adesivos, corretivos, cupinidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas –, não se computando os valores correspondentes a serviços.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: I) por unanimidade de votos, (a) em afastar a glosa do “transporte de funcionários” e, em relação ao estoque, para que sejam computados os valores correspondentes aos Adesivos, Corretivos, Cupinidas, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas, não devendo computar no estoque o valor do serviço de transporte de pessoas e (b) para reconhecer o direito ao crédito pelas aquisições de Adesivos, Corretivos, Cupinidas, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas; e II) por voto de qualidade, em negar provimento quanto ao crédito pelo complemento de preço. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti (Relator) e Marcos Tranchesi Ortiz. Designado o Conselheiro Robson José Bayerl.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Ivan Allegretti – Relator

Robson José Bayerl – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Marcos Tranchesi Ortiz, Ivan Allegretti, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho e Liduína Maria Alves Macambira.

Relatório

Trata-se de Declarações de Compensação protocoladas pelo contribuinte em 29/07/2004 (fls. 1/18), por meio das quais busca o aproveitamento de crédito de PIS que teria sido gerado no período de apuração correspondente ao meses de 05/2003 a 02/2004, 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. 96/113) sugerindo

(a) a glosa dos créditos apropriados em maio de 2003 a título de “REAJ. PREÇO Compl.ATR”, por se referir a insumos adquiridos em período anterior à vigência da Lei nº 10.637/2002, detalhando que o pagamento efetuado pelo contribuinte “*refere-se a reajuste de preço de aquisição de Cana de Açúcar de produtores pessoas físicas, no ano calendário 2002. Considerando que, de acordo com o art. 68, inciso II da Lei nº 10.637 de 2002, o cálculo de créditos do PIS não cumulativo tem vigência a partir de DEZEMBRO DE 2002, portanto, só teria direito a crédito as aquisições de insumos a partir deste período*” (fl. 166);

(b) a glosa dos créditos apropriados a título de “custo agrícola”, que inclui “Adesivos, Corretivos, Cupinicida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas”, por entender que “*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*” (fl. 168);

(c) a glosa dos créditos pela aquisição de serviços que entende que não deveriam ser considerados como insumos, os quais referem-se a valores pagos a empresas prestadoras de serviço para o “*transporte de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte de cana-de-açúcar esmagada na unidade industrial da contribuinte*” (fl. 169);

(d) a glosa, no cálculo do estoque de abertura, “*de todos os valores relacionados ao “Custo Agrícola” (Adesivos, Corretivos, Cupinicida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas) e ao Transporte de Pessoas*” (fls. 109/110).

A Fiscalização também identificou, em benefício do contribuinte, que na determinação do Rateio Proporcional para Atribuição de Créditos – em que se apura o percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, na forma do art. 3º, § 8º, II, da Lei 10.637/2002 – a receita financeira deveria integrar a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa até 01/08/2004, quando da edição do Decreto 5.164/2004, o que resultou em ampliação do percentual de crédito em relação ao período de fevereiro de 2004.

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. 112/113) 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 Cumulativo

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 COFINS, 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, não podendo ser interpretados como todo e qualquer serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 132/118) alegando o seguinte:

1) que teria ocorrido a decadência para o Fisco efetuar a glosa do estoque de abertura, pois a apuração do crédito do estoque aconteceu em dezembro de 2002, 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. 136), 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, em homenagem à legalidade e

segurança jurídica, impossível admitir a glosa dos créditos de COFINS do estoque de abertura da Manifestante em dezembro de 2002, uma vez que o prazo decadencial, previsto no § 4º, do art. 150, do CTN, extinguiu o direito de fazê-lo em dezembro de 2007” (fl. 196);

2) que devem ser admitidos os créditos correspondentes aos pagamentos para o transporte de pessoas na lavoura de cana-de-açúcar, pois “de acordo com o artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que 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 caracteriza-se como uma despesa incorrida numa etapa da produção da Manifestante, haja vista que, obviamente, a atividade da empresa tem a corte da cana como um dos primeiros pressupostos, sendo certo também que sem transporte não há como os trabalhadores chegarem à lavoura onde se encontra a cana de açúcar” (fl. 157), ou seja, frisando que o transporte dos trabalhadores é essencial ao desenvolvimento do processo produtivo;

3) que no cálculo do estoque de abertura teriam de ser computados os custos agrícola e do transporte de pessoas, argumentando quanto aos custos agrícolas que “*Todos os produtos - adesivos, corretivos, cupincida, fertilizantes, herbicidas e inseticidas são integralmente consumidos durante o processo de produção da Manifestante, sendo, portanto, produtos intermediários, essenciais para a fabricação das suas mercadorias*” (fl. 152), explicando ainda o seguinte:

Tanto o processo produtivo do álcool quanto do açúcar tem início com o plantio da cana-de-açúcar, que é a principal matéria-prima desses produtos.

Assim, os cuidados com tratos culturais de um canavial devem ser permanentes, sendo o período mais crítico os primeiros 90 dias do início do cultivo, quando se encontra mais suscetível ao ataque de pragas, doenças e competições severas de plantas invasoras por água, nutrientes e luz. Os mesmos cuidados em tratos culturais durante a fase de estabelecimento do canavial, deverão ser realizados durante a rebrota da soqueira.

Apenas para fins de esclarecimentos, a "soqueira" ou "soca" nada mais é do que a cana-de-açúcar que já sofreu um processo integral de desenvolvimento (formação do canavial) e respectivo corte, e encontra-se em fase de novo desenvolvimento, que quando completo permitirá a realização de um novo corte.

Tais cuidados com a lavoura de cana-de-açúcar são feitos com a utilização pela Manifestante de diversos produtos, que tem por finalidade, conforme esclarecido, preparar o solo para a boa produtividade e monitorar o surgimento de pragas (cupins, formigas, cigarrinhas e lagartas) e doenças (raquitismo, mosaico e carvão).

Verifica-se, portanto, que tais insumos, sobre os quais a Manifestante se creditou nos termos da Lei nº 10.637/2002, são absolutamente indispensáveis para produção de cana-de-açúcar e, uma vez aplicados, são integralmente consumidos pela planta, incorporando-se totalmente ao produto.

Corroborando com o exposto acima insta citar a lição de Silvio Aparecido Crepaldi (Contabilidade Rural-"Uma abordagem Decisoria!", Atlas, São Paulo, 1993, p.88) que, ao tratar dos custos de produção nas empresas rurais, verbis:

"Custo variável total: o custo variável total, ou CVT, é o custo de recursos com duração igual ou menor que o ciclo de produção. Em outras palavras, são recursos aplicados e/ou consumidos a curto prazo, incorporando-se totalmente o produto.

Resultam da soma dos gastos com insumos (sementes, defensivos, fertilizantes e medicamentos), serviços em geral prestados por mão-de-obra braçal, técnica e administrativa, serviços de máquinas e equipamentos, conservação dos bens empresariais e juros. "

Não podem haver dúvidas, portanto, de que tais insumos são totalmente incorporados na cana-de-açúcar. Até porque, tais produtos são as matérias-primas para a produção da cana-de-açúcar, devendo ser contabilizados como integrantes da cultura permanente, dentro da conta de estoques, assim:

"Matéria - prima - na indústria significa todo o material empregado na fabricação de um produto. Na empresa agrícola, significa produtos que compõem a cultura, tais como sementes, adubos, inseticidas, etc (...) esta conta é chamada "Insumo"(Marion, José Carlos, "Contabilidade Rural", Atlas, 7ª edição, p. 46).

Estabelecida a premissa de que tais insumos incorporam-se ao produto da lavoura, qual seja, a cana-de-açúcar, passaremos a demonstrar como tais produtos são consumidos no processo de industrialização da Manifestante.

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.

4) alega o contribuinte que o art. 11, § 3º, da Lei nº 10.637/2002, ao permitir a apuração do estoque em relação ao produtos acabado e em elaboração, estaria entendendo

que deveriam ser computados todos os custos de fabricação, sem qualquer exclusão, e “*que a própria Receita Federal do Brasil entende que, para fins do cálculo do estoque de abertura, o valor que deve ser considerado é aquele constante dos registros contábeis, sem adições ou exclusões, de modo que resta demonstrado o acerto da conduta da Manifestante ao proceder ao cálculo do crédito para desconto da Pis/PASEP correspondente ao estoque de abertura levando em consideração os custos agrícolas e o serviço de transporte de pessoas*” (fl. 162);

5) alega, também, que não deve prevalecer a glosa dos créditos relativos ao pagamento que efetuou em maio de 2003, nada obstante refira-se a um complemento de preço de insumo adquirido em 2002, argumentando que, “*ao analisar o art. 3º. em seu § 1º, interpretado juntamente com o inciso III do §3º, o qual determina que o crédito será calculado mediante a aplicação da alíquota sobre as aquisições de bens e sobre os valores relativos aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto na referida Lei, verifica-se a legalidade da conduta da Manifestante consistente em calcular crédito de PIS sobre um gasto efetivamente incorrido em maio de 2003*” (fl. 146; sublinhado editado), detalhando ainda o seguinte (fls. 147/149):

Com efeito, em atividades agrícolas como a compra da cana-de-açúcar, em que a determinação do preço está sujeita às oscilações do mercado, observa-se comumente o reajuste do preço na aquisição de cana, até que haja o recebimento do total da safra adquirida e apenas quando ocorrido o evento previsto é que ocorre a determinação do valor a pagar.

Nesse sentido, como a compra e venda de cana-de-açúcar costuma ser objeto de contratos de longa duração, em que se verificam prestações de trato sucessivo, pois o pagamento do preço é realizado na medida em que a cana é entregue, apenas ao final do contrato é que é apurado o preço definitivo para a cana que foi entregue ao longo do exercício findo e, eventualmente, o ajuste que for necessário (normalmente complemento de preço).

Nesse tocante, observe-se que compete ao Conselho dos Produtores de Cana-de-açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo - CONSECANA-SP a função de estipular o preço da cana de açúcar.

Pelo sistema, o valor da cana-de-açúcar se baseia no chamado Açúcar Total Recuperável (ATR), que corresponde à quantidade de açúcar disponível na matéria-prima subtraída das perdas no processo industrial, e nos preços do açúcar e etanol vendidos pelas usinas nos mercados interno e externo.

A cada mês ao longo do ano é fixado um valor para o ATR, sendo certo que é somente ao final da safra que é fixado o índice que pode ser considerado como definitivo. Assim, tem-se que os pagamentos realizados ao longo do ano são considerados como adiantamentos (estimativas) do valor que será devido ao final da safra, após a fixação da ATR pelo Consecana, o que ocorre até o dia 15 de maio de cada ano.

Veja-se que essa prática comercial é reconhecida pela legislação comercial e fiscal, uma vez que é prevista a contabilização e dedução do custo dessas mercadorias ao valor de mercado em conformidade com a oscilação desses preços de mercado,

consoante se observa do artigo 183, § 4º da Lei 6404/76 e artigo 297 do RIR/99.

Ou seja, apenas ao final das safras que é possível se apurar a cotação do valor realmente devido, valor a pagar pela Manifestante e, assim sendo, impossível considerar essa despesa desse mês.

Com efeito, além da legislação tributária contemplar a possibilidade de serem considerados os reajustes desses custos e os preços pagos complementarmente ao valor que formou a aquisição, é esse também o entendimento da Receita Federal do Brasil consoante se observa da Solução de Consulta abaixo transcrita:

Processo de Consulta nº 99/04

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8a. Região Fiscal

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ementa: PIS NAO-CUMULATIVO ~ Crédito As usinas produtoras de açúcar e álcool, sujeitas à incidência não cumulativa do PIS/Pasep podem descontar da contribuição apurada no mês de encerramento da safra, crédito calculado em relação ao complemento de preço pago ou creditado aos produtores de cana-de-açúcar (pessoas jurídicas domiciliadas no país), referente à cana-de-açúcar adquirida e utilizada na produção de açúcar e álcool durante a safra.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 66 de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, art. 3º (com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 107, de 10/02/2003, convertida na Lei nº 10.684, de 30/05/2003, art. 25); e Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 66 e 67 (com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa nº 358, de 09 de setembro de 2003, art. 1º). (Data da Decisão: 30/03/2004 16.04.2004)

Assim sendo, impossível desconsiderar que referidos custos diretos, que impactaram os resultados do período fossem estornados para cálculo do PIS/COFINS devido na sistemática da não cumulatividade.

E decorrência lógica dessa assertiva, não apenas porque a lei não exclui essa possibilidade de tributação, mas também porque não há qualquer sentido sistemático criar dissociação entre a receita auferida (não-cumulativa sujeita a alíquota de 9,25%) e não considerar os custos/despesas diretos e previstos em lei que formaram essa receita.

É decorrência lógica dessa assertiva a consideração de que esta despesa compõe o valor a descontar do PIS/COFINS devido pela não cumulatividade. não apenas porque a lei não exclui essa possibilidade de tributação, mas também porque não há

qualquer sentido sistemático da lei contábil e fiscal em criar dissociação entre a receita auferida (não-cumulativa sujeita a alíquota de 9,25%) e os custos/despesas diretos que formaram essa receita.

O regramento contábil é claro ao determinar o confronto das receitas no período que foram verificadas (por exemplo, venda de mercadoria, aplicações financeiras) independentemente do respectivo recebimento de valor em caixa, como também, os referidos custos e despesas, quando incorridas.

Para isso, o conselho criou sistema de pagamento da cana-de-açúcar pelo teor de sacarose, com critérios técnicos para avaliar a qualidade da cana-de-açúcar entregue pelos plantadores às indústrias e para determinar o preço a ser pago ao produtor rural.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 14-32.846, de 14 de março de 2011 (fls. 174/183) manteve integralmente a decisão da DRF, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/05/2003 a 30/11/2003

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: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/05/2003

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VIGÊNCIA E APLICAÇÃO.

A legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes, não se aplicando a fatos geradores passados. As receitas e despesas referentes a períodos de apuração anteriores ao da publicação de nova lei devem ser tratados de acordo com as disposições da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores. A contabilização posterior de alteração de valores referentes a períodos de apuração anteriores a dezembro de 2002, não os habilita ao tratamento dado pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS. DISPOSIÇÕES CONTRATUAIS. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITAS OU DESPESAS FINANCEIRAS

Dispõe o art. 9º da Lei nº 9.718, de 1998 que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do

contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/05/2003 a 30/11/2003, 31/01/2004 a 29/02/2004

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.

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 186/227) reiterando os mesmos fundamentos da sua manifestação de inconformidade, acrescentando citações doutrinárias e precedentes do CARF, destacando o Acórdão 3202-00.225, no sentido de que “O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda 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” (Processo nº 11020.001952/2006-22, Recurso 369.519).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo (fls. 185 e 186), 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 dezembro de 2002.

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 em 29/07/2004 (fl. 1), a homologação tácita prevista no art. 74, § 5º da Lei 9.740/96 apenas aconteceria em 29/07/2009, mas a notificação da decisão de homologação parcial aconteceu antes, em 12/06/2009 (fl. 127).

Assim, não é um lançamento fiscal que estaria a depender da análise dos créditos surgidos em fevereiro 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 direito de crédito pelo pagamento de complemento de preço.

Em maio de 2003 o contribuinte realizou pagamento aos seus fornecedores a título de diferença de preços (“REAJ. PREÇO Compl.ATR”) em relação a cana-de-açúcar que foi adquirida no ano anterior.

Explicou o contribuinte que “o valor da cana-de-açúcar se baseia no chamado Açúcar Total Recuperável (ATR), que corresponde à quantidade de açúcar disponível na matéria-prima subtraída das perdas no processo industrial, e nos preços do açúcar e etanol vendidos pelas usinas nos mercados interno e externo. A cada mês ao longo do ano é fixado um valor para o ATR, sendo certo que é somente ao final da safra que é fixado o índice que pode ser considerado como definitivo. Assim, tem-se que os pagamentos realizados ao longo do ano são considerados como adiantamentos (estimativas) do valor que será devido ao final da safra, após a fixação da ATR pelo Consecana, o que ocorre até o dia 15 de maio de cada ano” (fl. 147).

A Fiscalização glosou os créditos referentes a este pagamento, por entender que se refere a insumos adquiridos em período anterior à vigência da Lei nº 10.637/2002, momento em que ainda não existia o regime não cumulativo e, portanto, quando as aquisições ainda não geravam direito de crédito.

A Fiscalização explicou que, “de acordo com o art. 68, inciso II da Lei nº 10.637 de 2002, o cálculo de créditos do PIS não cumulativo tem vigência a partir de DEZEMBRO DE 2002, portanto, só teria direito a crédito as aquisições de insumos a partir deste período” (fl. 166).

Infere-se, pois, que a Fiscalização considera que a “aquisição” a que se refere a Lei deve ser entendida como o momento em que foi fechado o negócio, ou ainda, o momento em que houve o ingresso da mercadoria no estabelecimento.

O contribuinte, por seu lado, sustenta que seu direito de crédito decorre de um dispêndio incorrido em maio de 2003, cuja natureza é a de aquisição de insumos, argumentando que “O regramento contábil é claro ao determinar o confronto das receitas no período que foram verificadas (por exemplo, venda de mercadoria, aplicações financeiras) independentemente do respectivo recebimento de valor em caixa, como também, os referidos custos e despesas, quando incorridas” (fl. 149).

O art. 3º da Lei nº 10.637/2002 dispõe sobre o direito de crédito nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Nada obstante o legislador faça clara distinção entre em bens e serviços “adquiridos” e custos e despesas “incorridos”, parece claro que estes termos apenas procuram se adequar aos substantivos a que se referem.

Com efeito, não seria adequado falar em “adquirir” custos e despesas, nem em “incorrer” em bens e serviços.

Quer-se crer, portanto, que a utilização dos termos “adquiridos” e “incorridos” não pretende fazer uma distinção entre o momento diferentes de geração do crédito para uma e outra hipótese, ou que se pretendessem duas lógicas distintas, que colocasse em contraste estas duas categorias de insumos, senão, apenas, utilizou-se a referência pertinente à natureza dos objetos referidos.

Em qualquer destes casos – seja adquirir um bem ou serviço, seja incorrer em um custo ou despesa – o momento em que o crédito é gerado será o mesmo: aquele em que o lançamento contábil deve acontecer para o registro da aquisição do bem ou serviço ou do custo ou despesa incorrido.

De outro lado, o crédito gerado pela não-cumulatividade não acompanha um determinado produto, ou seja, não depende da efetiva utilização daquele produto específico que gerou o crédito para permitir que o crédito possa ser utilizado para o abatimento do débito.

A sistemática da não-cumulatividade considera o conjunto das entradas e das saídas ocorridas em um determinado período, não questionando se o insumo específico que gerou o crédito naquele mês teria sido efetiva e fisicamente utilizado em produto ou serviço ao qual foi dada saída naquele mesmo mês, sobre a qual houve a incidência do mesmo tributo.

Ou seja, não se exige o vínculo físico entre (a) a receita obtida pela venda do serviço ou produto acabado e (b) o crédito gerado pela aquisição de bens ou serviços e as despesas ou custos incorridos.

Assim, a não-cumulatividade se concretiza pelo confronto entre os créditos e os débitos gerados no período.

Como se vê, esta descrição do mecanismo aplica-se indistintamente a todos os tributos nos quais se aplica a não-cumulatividade.

Ocorre que, se em relação ao ICMS e ao IPI os créditos e os débitos se referem aos eventos de circulação de mercadoria, ou seja, na entrada e na saída de produtos, não parece que seja este mesmo critério possa ser usado para as Contribuições.

A não-cumulatividade das Contribuições não está baseada no encadeamento de atos de circulação de produtos, mas no fenômeno econômico do faturamento, criando

hipóteses de geração de crédito que, a grosso modo, busca identificar as aquisições, despesas e custos necessários para o processo produtivo que gerou o referido faturamento.

De qualquer modo, no caso de complementação do pagamento pela entrada de mercadoria, o crédito deve ser gerado no momento em que foi realizado este pagamento.

Entendo, com efeito, que o pagamento realizado a título de complemento de preço tem natureza de aquisição de um insumo necessário para a sua produção e, tendo sido efetuado em maio de 2003, aconteceu na vigência da Lei e, por isso, deve gerar crédito.

III. Pedido alternativo: o complemento de pagamento deve integrar o preço das mercadorias no estoque, para efeito da apuração do crédito pelo levantamento do estoque de abertura.

Também entendo que procede o pedido alternativo do contribuinte, no sentido de que, em se negando o direito de crédito com fundamento no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, por se entender que o complemento de preço integrava uma aquisição ocorrida no ano anterior, quando a Lei ainda não estava em vigência, então tal valor deveria ser considerado no valor do estoque de abertura, para o efeito do cálculo do crédito gerado na forma do art. 11 da Lei.

Isto porque, na medida em que tal valor é um acréscimo do preço da cana-de-açúcar a que foi dada entrada em 2002, então o valor do estoque deve ser atualizado para que conste como preço o valor efetivamente pago.

Assim, vencido quanto ao reconhecimento do direito de crédito na forma do art. 3º, II, da Lei, entendo que deve ser reconhecido o direito de crédito na forma do art. 11 da mesma Lei, por meio da revisão do valor do estoque inicial, que deverá considerar o valor da mercadoria existente por meio daquele preço de mercadoria tal como ficou depois do pagamento do complemento do preço.

IV. O crédito pela aquisição de produtos classificados como “custo agrícola” e pela aquisição do serviço de transporte de mão-de-obra.

Entendo que assiste razão ao contribuinte quando alega que os produtos classificados como “custo agrícola”, 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 os Adesivos, Corretivos, Cupincida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas – que se generaliza pela denominação de “custo agrícola” – são integrantes, porquanto necessários e indispensáveis, ao processo produtivo.

E também o transporte dos funcionários da sede da empresa até o local do corte da cana-de-açúcar é uma providência necessária e indispensável ao processo produtivo,

configurando a contratação de um serviço que traduz um dos insumos necessários para a produção da cana-de-açúcar que será utilizada na industrialização do álcool e do açúcar.

A DRF e a DRJ recusam o direito de crédito por pretender confinar o conceito de produção ao conceito de industrialização, pertinente 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.

Assim, nada obstante os produtos finais do processo produtivo da contribuinte sejam o açúcar e o álcool, o direito de crédito não fica restrito aos insumos utilizados na industrialização, que é a fase final da produção, mas deve alcançar todos os insumos utilizados ao longo de todo o processo produtivo desenvolvido pela contribuinte, o que inclui os referidos "custos agrícolas", em que são incluídos os adesivos, corretivos, cupinícidas, fertilizantes, herbícidas e insetícidas, devendo-se, pois, tomar um conceito abrangente de produção.

Outrossim, não apenas os produtos adquiridos geram crédito, mas também os serviços contratados, bastando que sejam necessários e integrados ao processo produtivo

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.

V. O crédito decorrente do estoque de abertura.

Quanto ao direito de crédito decorrente do estoque de abertura, entendo que o contribuinte tem o direito ao cômputo dos insumos listados como "custos agrícolas".

Mas não tem o mesmo direito em relação pagamentos feitos pelo transporte de funcionários, que não pode ser computado no estoque, pois não configura produto.

Com efeito, o art. 12 da Lei nº 10.833/2003 dispõe que "A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá

direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo (...)” (grifo editado).

E mesmo o parágrafo 3º deste artigo prevê que “*O disposto no caput aplica-se também aos estoques de produtos acabados e em elaboração*”.

Por certo que a palavra produto, referida pelo § 3º, equivale a palavra bens, referida no caput do art. 12, mas nenhuma destas duas alcançaria um pagamento de serviços.

Mas quanto aos “custos agrícolas”, entendo que todos eles devem compor a base sobre a qual é calculado o crédito, tendo em vista que todos eles são bens que compõe o processo produtivo.

Entendo, por isso, que deve ser reconhecido o direito de crédito quanto ao estoque dos adesivos, corretivos, cupincidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas.

VI. Conclusão.

Voto, pois, no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para (1) reconhecer o direito de crédito em relação ao complemento de preço da cana-de-açúcar pago às pessoas jurídicas fornecedoras do contribuinte, de quem adquiriu a cana em momento anterior, (2) reconhecer o direito de crédito em relação ao “custo agrícola” e ao “transporte de funcionários” e, (3) em relação ao estoque, para que sejam computados no direito de crédito, relativo ao estoque, os bens correspondentes aos *Adesivos, Corretivos, Cupinicida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas - Produtos*, não se devendo computar no estoque o valor de *serviço de transporte de pessoas*.

Ivan Allegretti

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator Designado

Em que pese os escorreitos argumentos deduzidos pelo nobre relator, peço vênia para deles discordar quanto à admissibilidade do diferencial de preço pago pelo contribuinte, ora requerente, aos seus fornecedores de cana-de-açúcar, utilizada como matéria-prima na produção, pelo teor de açúcar medido.

Como exposto em sessão, no julgamento da questão, aludidas diferenças se vinculam a aquisições de cana-de-açúcar ocorridas antes do advento da não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, ainda sob a égide da Lei nº 9.718/98.

Neste passo, admitir o cômputo de créditos apurados sobre tais valores equivale a fazer retroagir as disposições das Medidas Provisórias 66/02 e 135/03, convertidas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, haja vista que, se pagos na época oportuna, isto é, quando de sua aquisição, não haveria que se falar em créditos da não cumulatividade, demais disso, por disposição própria de referidos diplomas legais, o momento de apropriação dos créditos se concretiza na aquisição do insumo, a teor do art. 3º, § 1º das leis em comento, ainda que outro seja o momento do pagamento, como sói ocorrer nas compra a prazo.

Seu aspecto temporal é a efetiva entrada dos insumos no estabelecimento, pouco importando que coincida com o pagamento, ou seja, o marco é fixo, aplicando-se à compra para entrega futura, onde há antecipação de pagamento pela aquisição, para aquela que o pagamento se dá em momento futuro a partir da aquisição, ou mesmo que seja saldada em prestações.

Sob este ângulo, a pretensão do contribuinte esbarra nas disposições do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Respeitante ao pedido alternativo, de reconhecer a possibilidade de aproveitamento do crédito pela inclusão de tais valores no estoque de abertura de matéria-prima previsto no arts. 11 da Lei nº 10.637/02 e 12 da Lei nº 10.833/03, seria razoável sua admissão, todavia, para tal desiderato seria condição inafastável que a cana-de-açúcar objeto dos complementos de preço compusesse o estoque existente em 01/12/2002, para cálculo do PIS/Pasep, e 01/02/2004, para cálculo da Cofins.

Destarte, se o insumo foi utilizado integralmente quando ainda imperava o sistema de apuração cumulativo, da Lei nº 9.718/98, não haveria que se falar em crédito algum, como adrede mencionado, razão porque competiria à parte interessada fazer prova desta situação fática, que os insumos compunham os estoques nas datas especificadas.

No caso vertente o contribuinte se limitou a requerer o direito, porém, sem fazer prova de sua titularidade, razão pela qual, nesta parte, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Robson José Bayerl