



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

Processo n° 10840.002361/2004-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3403-001.277 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 6 de outubro de 2011
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVO
Recorrente USINA BAZAN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 02/2004

Ementa: PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. ESTOQUE. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. 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 10.833/2003. 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.

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, cupinícidas, 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, 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 por meio das quais o contribuinte busca o aproveitamento de crédito de Cofins que teria sido gerado no período de apuração correspondente ao mês 02/2004, correspondente a receitas de exportação, na forma do art. 6º, § 1º da Lei nº 10.833/2003.

A Fiscalização, depois da coleta de informações e documentos, apresentou Relatório da Ação Fiscal (fls. 54/70) 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) relativos à aquisição de serviços os quais se referem ao valores pagos para o transporte de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de plantação das mudas e corte de cana-de-açúcar esmagada na unidade industrial da contribuinte;

(a.3) a glosa, no cálculo do estoque de abertura, “*de todos os valores relacionados ao “Custo Agrícola” (Adesivos, Corretivos, Cupinicida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas – Produtos utilizados em plantações de cana-de-açúcar, em terras de terceiros, com os quais a fiscalizada possui contratos de parceria agrícola) e à transporte de pessoas*” (fl. 68), e também a redução do valor correspondente ao estoque de açúcar, em razão da aplicação dos percentuais previstos em lei para o cálculo do estoque;

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. 71/72) 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:

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Tributação não-cumulativa - inciso II do art 3º e inciso II do §1º do art. 6º da Lei nº. 10.833/2003 -§4º do art 8º da IN nº 404/2004

Conceito de Insumos para fins de crédito da COFINS Não Cumulativa

A pessoa jurídica pode descontar créditos determinados mediante a aplicação da alíquota de 7,6 % 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. 89/115) 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 fevereiro de 2004, 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. 92), 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 do estoque de abertura da Manifestante em fevereiro de 2004, uma vez que o prazo decadencial, previsto no § 4º, do art. 150, do CTN, extinguiu o direito de fazê-lo em 28/02/2009*” (fl. 97);

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 o 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. 102), 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. 104), 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 tratamentos 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 10.833/2003, 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 Decisória", 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 dívidas, 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 lodo, 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.

Alega o contribuinte que o art. 12, § 3º, da Lei nº 10.833/2003, ao permitir a apuração do estoque em relação aos produtos acabados 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 COFINS correspondente ao estoque de abertura levando em consideração os custos agrícolas e o serviço de transporte de pessoas*” (fl. 114).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 14-32.849, de 14 de março de 2011 (fls. 126/132) manteve integralmente a decisão da DRF, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 29/02/2004

*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 FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Data do fato gerador: 29/02/2004

DEDUÇÃO. INSUMOS. CRÉDITOS MENSAIS E DE ESTOQUE DE ABERTURA. 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. 135/167) reiterando os mesmos fundamentos da sua manifestação de inconformidade.

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 2004.

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 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 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 precedente 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.

III. O crédito decorrente do estoque de abertura.

Também 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 compõem o processo produtivo.

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

IV. Conclusão.

Voto, pois, no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para afastar a glosa do “transporte de funcionários” e em relação ao estoque, para que sejam computados no direito de crédito, relativo ao estoque, os bens correspondentes aos *Adesivos, Corretivos, Cupinícida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas - Produtos*, não se devendo computar no estoque o valor de *serviço de transporte de pessoas*.

Processo nº 10840.002361/2004-94
Acórdão n.º **3403-001.277**

S3-C4T3
Fl. 7

Ivan Allegretti