



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

Processo nº 10840.002563/2004-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.869 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2013
Matéria COFINS. DCOMP.
Recorrente USINA BAZAN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2004

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. Deve ser anulada a decisão de primeira instância que deixa de analisar a matéria objeto de glosa pela Fiscalização e que foi contestada pela contribuinte, quando da apresentação da manifestação de inconformidade.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão da DRJ. Acompanhou o julgamento, pela recorrente, o advogado Luiz Fernando Ruck Cassiano, OAB/SP nº. 228.126.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Relatório

Trata-se de DCOMP apresentada pela contribuinte, por meio da qual pretende a interessada compensar débitos seus utilizando-se de créditos que alega possuir referentes à Cofins, relativa ao período de apuração de março/2004, no valor total de R\$ 38.420,27.

Por meio do Relatório Fiscal, constante às e-fls.42/58, informou a Fiscalização haver constatado as seguintes irregularidades:

a) No cálculo do crédito da Cofins não- cumulativa, a contribuinte havia incluído aquisições de produtos que não seriam considerados como insumos, para a fabricação ou produção de bens destinados à venda. Verificou-se que a interessada havia inserido, indevidamente, as **aquisições relacionadas ao chamado “custo agrícola”, quais sejam, produtos utilizados na plantação da cana-de-açúcar, tais como adesivos, corretivos, cupincida, fertilizantes, herbicidas e inseticidas, tudo utilizado em propriedades de terceiros, com os quais a contribuinte possuía contrato de parceria agrícola nas plantações da cana-de-açúcar.**

b) No cálculo do crédito da Cofins não- cumulativa, foram incluídas, ainda, aquisições de serviços que não seriam considerados como insumos, para a fabricação ou produção de bens destinados à venda. A contribuinte teria incluído, indevidamente, os **valores pagos a empresas prestadoras de serviços de transporte de trabalhadores rurais envolvidos no corte da cana-de-açúcar.**

c) Para fins de cálculo do crédito para desconto da Cofins correspondente ao estoque de abertura, previsto no art. 12 da Lei nº. 10.833/2003, a Fiscalização analisou o “Demonstrativo de Cálculo de Abertura de Estoque” apresentado pela contribuinte e verificou que **a interessada havia considerado, no estoque de abertura, os custos agrícolas e os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas referentes ao transporte de pessoal (itens “a” e “b” acima indicados).** Tais valores foram glosados e o cálculo do valor do estoque de abertura foi, então, refeito, resultando daí numa redução de R\$ 17.941.517,59, pretendido pela contribuinte, para R\$ 7.024.423,51. Aplicados os percentuais devidos, apurou-se o crédito presumido da Cofins de acordo com o §2º daquele mesmo artigo de lei, resultando em 12 parcelas de R\$ 13.517,34.

d) Foram, ainda, verificadas duas irregularidades nos cálculos apresentados pela interessada que, após sanadas, resultaram em valores mais benéficos à interessada, tendo sido estes considerados pela Fiscalização (fls.57/58).

A DRF-Ribeirão Preto/SP, por meio do Despacho Decisório constante à e-fl. 59, reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 34.084,84, e homologou as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido.

Inconformada, a querelante apresentou manifestação de inconformidade (e-fls. 74/97), apresentando as razões de defesa assim sintetizadas pela autoridade julgadora de piso:

“Cientificado, o interessado, através da manifestação de inconformidade, fls.71/94, inicialmente descreve os fatos e os motivos da glosa, faz longa exposição a respeito do conceito constitucional da não cumulatividade, pretendendo que os créditos sejam apurados sobre todas as despesas necessárias e/ou insumos incorridos para a formação das receitas tributáveis, “...sob o pressuposto lógico de que tais despesas/insumos, em relação às quais está se concedendo o crédito, foram outrora receita para a pessoa jurídica “da etapa anterior” e, por consequência, já foram tributadas pelo PIS e pela COFINS.”

Sobre as divergências encontradas, que geraram a glosa do valor pretendido, alega em breve síntese, o seguinte:

DECADÊNCIA

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

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

BENS E PRODUTOS NÃO INCLUÍDOS NO CONCEITO DE INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

Alega que na sua atividade de fabricação de álcool, açúcar e outros derivados de cana-de-açúcar é imprescindível a observância de todas as etapas, que abrangem o plantio, corte, carregamento, transporte, pesagem e amostragem, produção e distribuição e vendas dos produtos, e que os tratos culturais e o transporte de materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida, caracterizam-se como despesas incorridas numa etapa da produção da empresa, cujo resultado será tributado pela COFINS e pelo PIS não cumulativa.

Continua, alegando que a IN SRF nº 404, de 2004, restringiu o direito de aproveitamento de crédito sobre as despesas que formam a receita e limitou o conceito de insumo passível a gerar direito ao crédito, representando clara transgressão à sistemática da não cumulatividade.

CRÉDITO PRESUMIDO - ESTOQUE DE ABERTURA

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

Pretende a inclusão de despesas de transporte de pessoal, uma vez que estas são essenciais para a atividade do interessado.

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

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

Que a Receita Federal, através da IN SRF nº 404, de 2004, restringiu o direito ao aproveitamento de crédito e limitou o conceito de insumo passível de gerar direito ao crédito, fato repetido através de inúmeras Soluções de Consulta.

Que tais restrições não estão de acordo com o primado constitucional da não cumulatividade do PIS e da Cofins e nem mesmo com o disposto na Lei nº 10.833.

de 2003 e, assim, representam clara transgressão à sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins de forma plena, pois impedem o aproveitamento de créditos referentes à atividades essenciais do interessado para obter/manter o produto acabado em condições de pronta venda.

Requer o reconhecimento integral do direito creditório pleiteado e a homologação das compensações declaradas.”

A DRJ-Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada (e-fls. 108/115), nos termos da ementa adiante transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2004

COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Data do fato gerador: 31/03/2004

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário perante este Colegiado (e-fls. 118/143), alegando, em síntese:

I. Preliminarmente:

- que houve revisão incabível dos critérios de apuração da COFINS relativos a período já atingido pela decadência, vez que foi cientificada do Despacho Decisório somente em 12/06/2009 e que, assim, teria havido homologação tácita dos créditos de Cofins pleiteados, referentes a março de 2004. Afirma que o instituto da decadência não só repercute no ato de

lançamento das exações, mas possui também reflexos na própria apuração dos créditos levantados pelos contribuintes. Entende que, na homologação tácita, não é homologado apenas o pagamento, mas sim a própria apuração realizada pelo sujeito passivo, e que, desta forma, o levantamento do estoque de abertura, cuja atividade inclui-se no rol dos procedimentos de apuração de tributos pelo sujeito passivo, encontrava-se com sua base de cálculo tacitamente homologada, em razão do transcurso do prazo quinquenal.

II. No mérito:

a) que houve indevida desconsideração de insumos para composição do crédito submetido à compensação. Aduz que a DRJ confundiu o dispêndio que a contribuinte pretende ver integrado ao seu direito creditório, presumindo, equivocadamente, que se trataria de gastos referentes a combustível utilizado no transporte de trabalhadores, quando, na verdade, seriam despesas com serviços de transporte de trabalhadores rurais envolvidos no corte de cana. Assim, diante do equívoco cometido pela DRJ, entende que o processo deveria retornar à instância de origem para que esta analise corretamente o insumo que a empresa pretende tomar o crédito;

b) que os *dispêndios incorridos pela Recorrente efetivamente estão atrelados ao seu processo produtivo, delimitando-se, assim, o correto alcance do conceito de "insumo" para fins de apropriação dos créditos da COFINS;*

c) que *“a recorrente exerce atividade agroindustrial, cujo objeto consiste na fabricação de açúcar e o álcool, sendo imprescindível, para o exercício dessa atividade, a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, o qual abrange o plantio, o corte, o carregamento, o transporte, a pesagem e amostragem, a produção do açúcar e álcool, a distribuição e a venda deste produto”*. Assim, *“nesse sentido, desde a colheita e recebimento da cana-de-açúcar até o empacotamento e armazenamento do açúcar, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção”*. Desse modo, não haveria como não se considerar como serviço essencial, para produção do açúcar e do álcool, o transporte dos trabalhadores que fazem o corte da cana-de-açúcar, que é a matéria-prima para a produção do açúcar e o álcool;

d) que, da mesma forma, há que se considerar como insumos os custos agrícolas (adesivos, corretivos, cupincida, fertilizantes, herbicidas e inseticidas), visto serem custos essenciais para a consecução de suas atividades. Além disso, tais insumos foram incorporados à cana-de-açúcar que, por sua vez, foi utilizada como matéria-prima na produção do açúcar e do álcool, de tal forma que tais insumos acabaram por ser consumidos ao longo do processo produtivo, constituindo-se, assim, como produto intermediário, gerando direito ao crédito, na forma do art 3º da Lei nº. 10.833/2003

e) que o fato de a utilização de tais custos ocorrer em terras de terceiros não é suficiente para descaracterizá-los como insumos, visto que, por meio de contrato de parceria, cultiva cana-de-açúcar em terras de terceiros, arcando com todo o custo desse cultivo;

f) que são incabíveis as exclusões, da composição do estoque de abertura, dos custos agrícolas e dos gastos com serviços de transporte dos cortadores de cana. A uma, porque o transporte de pessoas e os custos agrícolas efetivamente consistem em insumos para a produção da Recorrente. A duas porque *a própria Receita Federal do Brasil entende que o valor que deve ser levado em consideração para fins do cálculo do estoque de abertura é*

aquele constante dos registros contábeis, sem adições ou exclusões, consoante se depreende do art. 48, §§ 8º e 7º da Instrução Normativa 594/05.

g) que o art. 12 da Lei nº. 10.833/20023 leva ao entendimento de que, na apuração do valor dos estoques, é possível computar todos os custos de fabricação, sem quaisquer exclusões ou adições, que é o mesmo entendimento esposado pelos §§ 7º e 8º do art. 48 da IN/SRF nº. 594/05.

Ao final, requer seja anulada parte da decisão recorrida que, ao invés de julgar a possibilidade de tomada de créditos com a despesa na aquisição dos serviços de transporte dos cortadores de cana, enfrentou tema diverso atinente à despesa com combustível no transporte da cana, determinando-se o retorno dos autos a instância de origem para enfrentar o tema. Com relação às matérias enfrentadas pela DRJ, seja dado provimento ao recurso. Subsidiariamente, caso não seja determinada a devolução dos autos à DRJ, pede pela procedência do recurso, com a consequente homologação das compensação efetuadas.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razões pelas quais dele conheço.

Logo de plano, vê-se caber razão à querelante quando afirma que a autoridade julgadora de piso teria decidido sobre a adequação no conceito de insumo, para fins de creditamento da Cofins, de gasto diverso daquele que fora objeto de glosa.

A Fiscalização deixou claro: desconsiderou, como insumos, os gastos relativos às aquisições de serviço de transporte de pessoas, bem como os custos agrícolas. Em momento algum houve qualquer manifestação relativa a gasto com combustível, fosse este referente ao transporte de pessoas, fosse referente ao transporte de cana-de-açúcar. Veja-se:

“A. DA GLOSA, NO CÁLCULO DE CRÉDITOS DA COFINS, APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA, DE AQUISIÇÕES DE PRODUTOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS, PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE, PARA A FABRICAÇÃO OU PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.

(...)

A fiscalização verificou que a contribuinte inseriu nas planilhas de cálculo dos créditos da COFINS (Fls. 17/18) não cumulativa as aquisições de produtos relacionados com o "custo agrícola", ou seja, produtos utilizados nas plantações de cana de açúcar (Adesivos, Corretivos, Cupincida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas) em propriedades de terceiros com os quais a fiscalizada possui **contratos de parceria agrícola** nas plantações de cana-de-açúcar. 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.

Isto posto, a fiscalização efetuou a glosa no cálculo créditos (Fl. 38) de todas as aquisições relacionadas com o "custo agrícola"(Adesivos, Corretivos, Cupincida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas) efetuadas pela empresa.

B. DA GLOSA, NO CÁLCULO DE CRÉDITOS DA COFINS NÃO CUMULATIVA, DE AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS, PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE, PARA A FABRICAÇÃO OU PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.

Tendo em vista a mesma base legal citada e transcrita no item anterior, ou seja, o Art. 8º, inciso I, *alínea* b), b.1) e b.2), parágrafo 4º item I, *alínea* a) da **Instrução Normativa nr.404, de 12 de março de 2004**, a fiscalização apurou que a contribuinte inseriu no cálculo dos créditos da COFINS (Fls. 38) não cumulativa valores pagos a empresas prestadoras de serviços, a título de transporte de pessoas. Diante desta verificação, em 25/02/2009 a empresa foi intimada (Fl. 23 - item 2.) a informar, apresentando documentação hábil e idônea que comprovassem o valor informado na planilha de cálculo de crédito (Fl. 16), referência 530 e 885 - "Transporte de Pessoas" bem assim, informar também que tipo de transporte e que pessoas foram transportadas.

Em 13/03/2009 a contribuinte apresentou resposta à intimação (Item 2. da Fl. 27) informando que : trata-se do transporte de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte de cana-de-açúcar esmagada na unidade industrial da contribuinte."

Diante do exposto, a fiscalização efetuou a glosa dos créditos (Fls. 38) de todas as aquisições de serviços a título de Transporte de Pessoas entendendo não haver amparo legal vigente para considerar estas aquisições como INSUMOS na produção e fabricação de AÇÚCAR E ÁLCOOL pela empresa."

Quanto aos insumos glosados pela Fiscalização, assim se manifestou a autoridade julgadora administrativa de primeira instância:

“ Bens não incluídos no conceito de insumos

Dispõe o art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 92. A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência,

as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.

Por conta da delegação de competência conferida pelas leis, a Receita Federal do Brasil editou a IN SRF nº 404, de 2004, que em seu art. 8º, § 4º, definiu o conceito de insumos para efeito da legislação do PIS e COFINS não-cumulativo:

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

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

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

(...)

§ 4- Para os efeitos da alínea "b" do inciso Ido caput, entende-se como insumos:

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

a) 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;(grifo nosso)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto

Assim, o combustível utilizado no transporte de pessoas ou mercadorias, por falta de previsão legal, não pode ser considerado como insumo gerador de crédito a ser descontado na apuração do valor da contribuição.”
(grifei)

Desta forma, tem-se claro que o Acórdão recorrido não analisou a questão referente ao objeto desta lide e que foi contestada na impugnação, pois afastou o creditamento, a título de insumo, de gasto referente ao combustível utilizado no transporte de pessoas, quando, na verdade, houve a glosa do serviço de transporte de pessoas. Demais disso, não houve qualquer manifestação quanto à glosa referente ao custo agrícola e que também foi matéria de defesa trazida na manifestação de inconformidade (e-fls. 90/94).

Assim, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para anular a decisão administrativa de primeira instância, a fim de que outra seja proferida, decidindo sobre as matérias efetivamente objeto de glosa pela Fiscalização e que foram trazidas na manifestação de inconformidade pela contribuinte.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres

Processo nº 10840.002563/2004-36
Acórdão n.º **3202-000.869**

S3-C2T2
Fl. 175

CÓPIA