



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

**Processo n°** 10840.003064/2005-47  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-001.282 – 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: 09/2005

Ementa: PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. ART. 3º, II DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES PARA O MAQUINÁRIO DE CORTE E TRANSPORTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAS ENTRE A SEDE DA EMPRESA E O LOCAL DO CORTE DA CANA-DE-AÇÚCAR. POSSIBILIDADE.

A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte.

Na atividade de usinagem de cana-de-açúcar, o transporte dos funcionários até o local do corte da cana-de-açúcar é uma atividade integrante, porquanto necessária, do processo produtivo.

Situação em que o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo.

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

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

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a glosa do “transporte de funcionários” e, em relação ao estoque, para que sejam computados os bens correspondentes aos Adesivos, Corretivos, Cupinícida, Fertilizantes, Herbicidas e Inseticidas - Produtos, não devendo computar no estoque o valor de serviço de transporte de pessoas. Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão quanto aos estoques de insumos aplicados na produção agrícola e quanto ao transporte de mão-de-obra.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Ivan Allegretti – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Ivan Allegretti, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Raquel Motta Brandão Minatel e Adriana Oliveira e Ribeiro. Ausentes justificadamente os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Marcos Tranchesi Ortiz.

## Relatório

Trata-se de Declarações de Compensação protocoladas pelo contribuinte por meio das quais busca o aproveitamento de crédito de Cofins que teria sido gerado no período de apuração correspondente ao mês 09/2005, 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. 36/46) 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;

(b) a glosa da integralidade dos valores correspondentes ao “crédito presumido agroindústria”, pois embora a contribuinte tivesse feito o rateio deste crédito entre Mercado Interno e Mercado Externo, o art. 8º da IN 660/2006 esclarece que esta modalidade de crédito não pode ser objeto de

compensação nem ressarcimento, ou seja, que apenas pode ser aproveitado para a dedução do valor devido da mesma Contribuição apurada no regime da não-cumulatividade.

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. 47/48) 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 par a o Financiamento da Seguridade Social - Tributação não-cumulativa***

***Rateio dos custos, encargos e despesas comuns pelo Método do Rateio Proporcional para utilização n o cálculo dos créditos da COFINS d e incidência não-cumulativa - § 7º e inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003***

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

***Conceito de Insumos para fins de crédito da COFINS Não Cumulativa - Inciso II d o 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***

*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.*

***Crédito Presumido de COFINS - Agroindústria - Inciso II do parágrafo 3º do Art. 8º e inciso II do art. 11 da IN nº 660/2006***

*O crédito presumido da agroindústria relativo à cana-de-açúcar adquirida de pessoas físicas e de pessoas jurídicas só pode ser utilizado para abater os débitos da Cofins não-cumulativa, devendo ser somado aos créditos relativos ao mercado interno, pois não são passíveis de ressarcimento e compensação com outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, a partir de agosto de 2004, com o advento da Lei 10.925/2004.*

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 53/85) alegando o seguinte:

1) 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. 63), ou seja, frisando que o transporte dos trabalhadores é essencial ao desenvolvimento do processo produtivo;

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

assegura o direito de compensação em relação ao crédito apurado na forma do art. 3º, na proporção correspondente à exportação de mercadorias.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 14-32.853, de 14 de março de 2011 (fls. 92/99) manteve integralmente a decisão da DRF, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 30/09/2005*

*NÃO-CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO DO ALCANCE CONSTITUCIONAL. MATÉRIA RESERVADA AO PODER JUDICIÁRIO.*

*A manifestação sobre legalidade e constitucionalidade e a interpretação do alcance da legislação é matéria reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Data do fato gerador: 30/09/2005*

*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.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. RATEIO PROPORCIONAL.*

*Na apuração da proporcionalidade entre a receita sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, considera-se esta como o total das receitas, cumulativa e não-cumulativa, que tenham custos, despesas e encargos comuns.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.*

*O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apuradas no regime de incidência não cumulativa, vedada o seu ressarcimento ou compensação.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 102/123) 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. O crédito pelo transporte de mão de obra e combustíveis.**

Entendo que assiste razão ao contribuinte quando alega que os combustíveis e lubrificantes, bem como o transporte dos funcionários para o local da extração da cana-de-açúcar, devem ser tratados como insumo, enquanto necessários e integrantes do processo produtivo.

O art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003 prevê a possibilidade de que do valor devido de contribuição se desconte créditos calculados em relação a *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, (...)”*.

O processo produtivo detalhado pelo contribuinte deixa claro que o transporte dos funcionários até o local do corte da cana-de-açúcar é uma medida necessária e indispensável do processo produtivo, configurando a contratação de um serviço que traduz um dos insumos necessários para a produção da cana de açúcar.

E também quanto aos combustíveis e lubrificantes, consta que são utilizados no maquinário utilizado para o corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar.

A DRF e a DRJ recusam o direito de crédito por pretender confinar o conceito de produção ao conceito de industrialização aplicado à legislação do IPI.

O conceito de produção, no entanto, é mais amplo que o de industrialização, alcançando todas as etapas necessárias à atividade desenvolvida pelo contribuinte, seja ele industrial, comerciante ou prestador de serviço, devendo ser considerados como insumos tanto bens como serviços, desde que necessários, o que deve ser considerado no contexto do processo produtivo do contribuinte.

O entendimento do CARF, com efeito, reconhece como insumos tanto os bens utilizados como os serviços prestados no contexto do processo produtivo do contribuinte, conforme se ilustra nos seguintes julgados:

*(...) NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO E ABRANGÊNCIA.*

*Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que geram direito de crédito da contribuição não-cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços. (...)*

*(Acórdão 2102-00.050, Recurso 150.521, Processo 10675.004362/2004-22, Rel. Cons. José Antônio Francisco, j. 05/03/2009)*

Neste caso acima o Conselheiro Relator esclareceu o seguinte:

*Insumo, como se sabe, é um elemento empregado na fabricação de um bem ou serviço.*

*Entretanto, não são todos os elementos empregados na fabricação de produtos ou na prestação de serviço que originam crédito de Cofins, mas somente os insumos que sejam "bens", no sentido jurídico, e "serviços".*

*Dessa forma, os "benefícios a empregados", a mão-de-obra e os benefícios ou salários indiretos, embora possam caracterizar-se como insumos utilizados na prestação de serviços, não representam "bens" e "serviços", de forma que não geram direito de crédito.*

Neste caso, como se percebe, o transporte do funcionário não se caracteriza como o pagamento de benefício aos empregados, mas como contratação de um serviço que viabiliza a produção, ou seja, como providência necessária e integrante do processo produtivo, remunerada como contratação da prestação de um serviço propriamente dito (transporte de pessoas). E ainda que se tratasse de combustível, estaria configurado então o fornecimento de bens.

A propósito do transporte realizado no contexto do processo produtivo, confira-se ainda o seguinte julgado:

*(...)CRÉDITO. RESSARCIMENTO. São passíveis de ressarcimento os créditos de PIS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. Recurso voluntário provido em parte."*

*(Acórdão 201-81.139, Recurso 148.457, Processo 11065.101271/2006-47, Rel. Cons. Walber José da Silva, j. 02.06.2008)*

Neste julgado o Relator manifesta o seguinte entendimento:

*Portanto, basta que os custos ou despesas gerem créditos para a empresa exportadora ter direito ao seu ressarcimento. No caso de empresa industrial, o crédito de PIS não se restringe aos insumos empregados diretamente na produção como defende a decisão recorrida. Todos os créditos decorrentes de custos ou despesas incorridas na produção e venda do produto exportado, apurados na forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, são passíveis de ressarcimento.*

*(...)*

*Mais ainda, a vinculação da despesa com a receita de exportação não guarda relação exclusivamente com o processo*

*produtivo. A despesa pode ser incorrida antes ou depois de realizada a produção do bem exportado.*

*No caso sob exame, foram glosados os créditos relativos aos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículos da recorrente e aos dispêndios com a remoção de resíduos industriais, por não estarem vinculados ao processo produtivo.*

*A recorrente alega que tem direito ao crédito dos combustíveis e lubrificantes porque os mesmos são usados em sua frota de veículos, que transporta produtos e insumos entre seus estabelecimentos.*

*Para haver ressarcimento é necessário haver o direito ao crédito.*

*No caso dos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículo ligados à atividade industrial geram, no meu entender, direito ao crédito, a teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.*

*E geram direito ao crédito porque o conceito de insumo (bens e serviços) utilizado pela lei não é igual à soma de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a que se refere a legislação do IPI. Insumos são todos os "custos, despesas ou encargos" vinculados ao produto ou serviço vendido, como diz o art. 2º da IN SRF nº 460/2004.*

*Quanto aos dispêndios realizados com o serviço de remoção de resíduos industriais, não há nenhuma dúvida de que este serviço é parte do processo de industrialização dos bens exportados e está vinculado à receita de exportação. Pela natureza da atividade da recorrente, sem este serviço não há produção.*

*Sendo um serviço diretamente vinculado ao processo produtivo, entendo que a recorrente tem direito ao crédito da Cofins incidente sobre a compra desse serviço e, como tal, tem direito ao ressarcimento desse crédito em face da exportação dos produtos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002).*

Ora, se se admite o crédito em relação ao transporte dos resíduos e de entulho industrial, reconhecendo tal providência como parte do processo de produção, tanto mais será o deslocamento dos funcionários para que se execute uma das fases do processo produtivo.

Vale a pena conferir também o seguinte precedente no qual se reconhece a despesa de seguros de carga como insumo que integra a atividade produtiva do contribuinte:

*(...) REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS. Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como 'insumos' previstos na legislação do IRPJ. (...)*

*(Acórdão 203-12.741, Recurso 137.910, Processo 10932.000016/2005-78, Redator Designado Cons. Emanuel Dantas de Assis, j. 11/03/2008)*

Embora não se refira à mesma hipótese concreta de crédito, o precede acima ilustra muito bem que a análise do direito ao crédito deve guardar pertinência com as características da atividade produtiva desempenhada concretamente pelo contribuinte.

No presente caso fica claro que o transporte dos funcionários não é apenas uma despesa de uma empresa qualquer que deseja fornecer transporte aos seus empregados, mas da viabilização da atividade de plantação e colheita da cana de açúcar, devidamente contextualizada no processo produtivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

## **V. Conclusão.**

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

Ivan Allegretti

