



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

Processo nº 19647.003173/2005-25
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.683 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente USINA TRAPICHE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.

NULIDADE. PRESSUPOSTO. INEXISTÊNCIA.

Tendo o ato administrativo sido praticado por pessoa competente e nele consta os fundamentos fáticos e legais, não há que se falar em sua nulidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os conselheiros Walber José da Silva (relator) e Maria da Conceição Arnaldo Jacó, que davam provimento parcial em menor extensão. Designado a conselheira Fabiola Cassiano Keramidas para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS – Redatora Designada

EDITADO EM: 09/09/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Paulo Guilherme Déroulède, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata o presente de Declaração de Compensação de débito com o saldo credor acumulado da Cofins no mês de fevereiro de 2005, com amparo no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

A autoridade administrativa competente realizou os exames necessários à apuração do crédito pleiteado para deferir, em parte, o pedido da interessada em razão de entender incabível o crédito nas aquisições de diversos produtos, a exemplo de pneus para motocicleta, bacia sanitária, rádio portátil, parafusos, maçaneta, fechadura, lanterna, etc.

Inconformada com esta decisão, a empresa ingressou com a manifestação de inconformidade, na qual alega que:

1- é nula a decisão por falta de fundamentação legal e porque não há justificativa para os valores glosados, caracterizando cerceamento do direito de defesa;

2- é empresa agro-industrial dedicada ao cultivo de cana-de-açúcar em terras próprias e de terceiros, ao transporte da cana-de-açúcar do campo para a fábrica e a industrialização desta matéria prima, e de outros insumos, para a fabricação do xarope do caldo, açúcar e álcool, prevendo a legislação da Cofins a possibilidade de desconto de créditos em relação à aquisição dos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados a venda: açúcar e álcool.

3- reconhece a procedência de parte dos valores glosados, tendo efetuado o parcelamento dos débitos correspondentes;

4- o termo insumo, utilizado pelo inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, refere-se aos bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado, englobando os seguintes valores:

a) Os valores referentes às peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados na produção de **bens destinados à venda**, adquiridas de pessoa jurídica domiciliada no País, desde que essas peças não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de **bens destinados à venda**;

c) Os valores referentes a materiais adquiridos para manutenção de máquinas utilizadas diretamente na produção de **bens destinados à venda**, desde que esses materiais não estejam incluídos no ativo imobilizado;

d) Gastos com manutenção e assistência técnica em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação dos produtos dão direito aos créditos, quando se tratar de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto;

e) Gastos com peças não integrantes do ativo imobilizado, que sofrem alteração, desgaste, dano ou perda das propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação;

f) Os pagamentos, a pessoas jurídicas domiciliadas no país, pelo serviço de transporte de bens de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, na qualidade de insumos para obtenção de um produto cuja industrialização será concluída no estabelecimento de destino, desde que esse deslocamento se revele necessário no processo produtivo, integrando o custo de produção, e desde que o **produto acabado seja destinado à venda**;

g) Os pagamentos a pessoas jurídicas domiciliadas no país pelo serviço de transporte de insumos adquiridos de terceiros, quando o ônus for suportado pelo adquirente e o **produto acabado for destinado à venda**;

h) As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos **bens ou produtos destinados à venda**, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002;

i) O frete, desde que suportado pelo adquirente, referente à aquisição de partes e peças de reposição que geram direito aos créditos a serem descontados da Contribuição para o Pis/Pasep;

5- a fiscalização considerou como indevidos os créditos utilizados com base nesses bens e serviços, baseada nos seguintes argumentos:

a) Os artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, fariam, **de forma tácita**, uma distinção entre "insumos diretos" e "insumos indiretos", e **apenas os primeiros** permitiriam o desconto de crédito de PIS/Cofins. **Exceção à regra só ocorreria com previsão expressa em lei**, como seria o caso dos combustíveis, lubrificantes e energia elétrica;

b) Os combustíveis e lubrificantes consumidos na produção e no transporte de cana-de-açúcar para a unidade industrial só poderiam gerar crédito **parcialmente**, visto que a cana-de-açúcar é matéria-prima comum à obtenção de receitas sujeitas à incidência não-cumulativa (venda de açúcar) e cumulativa (venda de álcool para fins carburantes);

c) As despesas de serviços para manutenção de máquinas e veículos agrícolas apenas poderiam gerar crédito em relação as receitas sujeitas à incidência não-cumulativa (venda de açúcar);

d) As despesas com aquisição de peças para manutenção de máquinas e veículos agrícolas não gerariam direito a crédito, pois **não estariam abrangidas pelo conceito de insumo**, com exceção daquelas que se desgastam em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação e que imobilizado; e

e) Os serviços utilizados na produção de serviços ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda apenas se enquadrariam como insumos quando fossem prestados por pessoa domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação de serviço e na produção ou fabricação do produto.

6- conforme o artigo 290 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) integra o custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados, o custo de aquisição e de produção de matérias-primas e de quaisquer outros bens e serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo: custos diretos e custos indiretos;

7- não somente os custos diretos, mas também os custos indiretos (transporte da cana-de-açúcar, combustíveis, lubrificantes, serviços e peças para manutenção e conservação dos veículos integrantes da frota utilizada, materiais de reposição de máquinas) são despesas passíveis de gerar crédito da Cofins;

8- as IN's nº 358 e 404 estipularam novas restrições ao conceito de insumo, limitando, ao arremio da Lei, os bens e serviços capazes de gerar créditos de PIS/Cofins;

9- o bagaço da cana, cal mineral, ácido muriático e descolorante são insumos utilizados diretamente em todas as etapas da produção de açúcar/álcool, devendo ser considerados como passíveis de geração de crédito de PIS/Cofins;

10- também não poderiam ter sido glosados os valores despendidos pela Recorrente com manutenção (peças e serviços) de máquinas e equipamentos empregados em todas as etapas da produção e fabricação do açúcar/álcool (rolamentos, correias, pinhões, anéis de vedação, caldeiras, parafusos, válvulas, porcas, arruelas, contra-pinos, serviços de recuperação de motores, além de diversos outros constantes na planilha de itens não considerados pela Fiscalização). O mesmo vale para os veículos utilizados no transportes da cana-de-açúcar do campo para a fábrica.

11- deve ser considerado o crédito das despesas com frete de insumos adquiridos e aplicados na produção.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferiu a solicitação da Recorrente, nos termos do Acórdão nº 11-29.649, de 29/04/2010, cuja ementa abaixo se transcreve.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, para fim de se creditar da Cofins, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.

Ciente desta decisão em 05/08/2000 (fl. 225), a interessada ingressou, no dia 02/09/2000, com o recurso voluntário de fls. 226/267, no qual repisa os argumentos da manifestação de inconformidade.

Na sessão do dia 24/04/2012, o julgamento do Recurso Voluntário foi convertido em diligência (Resolução nº 3302-000.207) para a RFB tomar as seguintes providências:

1- informar se a recorrente efetuou colheita e transporte de cana-de-açúcar no mês de fevereiro de 2005. Em caso positivo, as despesas de colheita e transportes foram contabilizadas como custo ou como investimento (imobilizado)? Qual o valor despendido em fevereiro de 2005?

2- informar se a recorrente incorreu em despesa de depreciação da cultura de cana-de-açúcar no mês de fevereiro de 2005. Em caso positivo, qual foi o valor? Foi reconhecido o crédito desta despesa? Justificar.

3- informar se todas despesas necessárias à formação da cana-de-açúcar (adubos, defensivos, manutenção de veículos e equipamentos, combustíveis, serviços agrícolas pagos a PJ, etc.) foram contabilizadas no ativo imobilizado. Em caso negativo, quais despesas foram imobilizadas no mês de fevereiro de 2005 e quais não foram, com seu respectivo valor?

4- informar se a Fiscalização reconheceu crédito de despesas necessárias à formação da cana-de-açúcar que não foram imobilizadas no mês de fevereiro de 2005. Em caso positivo, qual o valor da base de cálculo e do crédito reconhecido?

5- informar quais dos gastos relacionados no Laudo Técnico Pericial que a recorrente entende ter direito ao crédito em fevereiro de 2005 a Fiscalização não concorda e porque? Identificar os gastos pelo tipo de produto adquirido e emprego (utilização), com o seu respectivo valor, sem precisar identificar

o fornecedor e a nota fiscal (identificar apenas o tipo do produto/insumo/serviço, emprego e valor).

6- informar se procede a alegação da recorrente de que não foi reconhecido crédito de despesas com insumos usados diretamente na produção de açúcar e álcool e, também, de fretes nas aquisições de insumos empregados na produção desses produtos. Se necessário, intimar a recorrente a identificar as despesas nesta situação.

7- fazer um resumo da apuração do crédito que a Fiscalização entende que a recorrente tem direito, após as retificações que entender necessária em decorrência dos elementos colhidos na diligência.

8- prestar as informações e os esclarecimentos que julgar importante para o deslinde da questão.

9- dar ciência à recorrente desta Resolução e do resultado da diligência, abrindo-lhe o prazo previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto nº 7.574/11.

A DRF em Recife – PE intimou a Recorrente a responder os quesitos 1 a 6. Atendido a intimação, a Recorrente respondeu nos seguintes termos, resumidamente:

Quesito 1 – Sim, foi efetuado a colheita e o transporte de cana-de-açúcar no mês de fevereiro/2005 e as despesas foram contabilizadas como custo, no montante de R\$ 5.154.701,74, conforme “conjunto documental 04”. Dessas despesas, a Recorrente busca o reconhecimento do crédito dos insumos lançados nas contas “compras para industrialização” (R\$ 565.711,28) e “serviços industriais e agrícolas” (R\$ 78.767,01), constante do “conjunto documental 05”;

Quesito 2 – A Recorrente incorreu em despesas de exaustão (e não de depreciação) da cultura da cana-de-açúcar no mês de fevereiro/2002, no valor de R\$ 555.344,15, conforme “conjunto documental 06”;

Quesito 3 – Foram contabilizados no ativo imobilizado gastos para a formação da cana-de-açúcar no valor de R\$ 540.132,72, que não é objeto do pedido de ressarcimento;

Quesito 4 – Todas as despesas necessárias à formação da cana-de-açúcar foram imobilizadas e, no mês de fevereiro/2005, não foram incluídas na base de cálculo dos créditos de Cofins;

Quesito 5 – Os gastos glosados pela Fiscalização estão relacionados nas Tabelas 01 (serviços) e 02 (produtos) – “conjunto documental 08. A Recorrente reconhece a procedência da glosa em relação aos gastos listados nas Tabelas 03 (serviços) e 04 (produtos) – “conjunto documental 09”. Os demais gastos, discriminados nas Tabelas 05 (serviços) e 06 (produtos) – “conjunto documental 10” – são os que integram o litígio estabelecido neste processo e que ela Recorrente entende ter direito ao crédito.

Quesito 6 – Os valores relativos aos gastos que a Recorrente admitiu como insuscetíveis de gerar crédito da Cofins estão relacionados nas Tabelas 03 (serviços) e 04 (produtos) – “conjunto documental 09”.

A Autoridade Fiscal encarregada de fazer a diligência limitou-se a responder o “Quesito 7” para ratificar a decisão que reconheceu parcialmente o crédito pleiteado pela Recorrente.

O processo retornou ao CARF para prosseguir o julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele conheço.

Como relatado, trata o presente de Declaração de Compensação de débito da Recorrente com o saldo credor acumulado da Cofins no mês de fevereiro de 2005. A compensação foi realizada pela Recorrente com amparo no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

Preliminarmente, a Recorrente postula a nulidade do Termo de Informação Fiscal e das decisões subseqüentes por entender que o Relatório Fiscal é extremamente obscuro e impreciso, impossibilitando a identificação do objeto da glosa do crédito pleiteado e de como elas se deram.

O argumento da Recorrente é claramente contraditório com a sua Manifestação de Inconformidade, com o Recurso Voluntário e com a resposta à intimação fiscal no curso da diligência fiscal, onde ela demonstra que entendeu perfeitamente o relatado no Termo de Informação Fiscal, e seus anexos, que deu suporte ao Despacho Decisório objeto da lide.

Ademais, não é verdade que o Termo de Informação Fiscal é obscuro e impreciso. Ao contrário, nele está perfeitamente posto as razões e os fundamentos legais das glosas efetuadas, como se pode constar com uma simples leitura do mesmo.

Não há, portanto, que se falar em nulidade do referido Termo de Informação Fiscal e das decisões subseqüentes.

Passemos ao mérito do litígio.

A Recorrente é uma empresa agro-industrial dedicada ao cultivo de cana-de-açúcar em terras próprias e de terceiros, ao transporte da cana-de-açúcar do campo para a fábrica e a industrialização desta matéria-prima, e de outros insumos, para a fabricação do xarope do caldo, açúcar e álcool.

Dos quatro bens produzidos pela recorrente, o xarope do caldo e a cana-de-açúcar **não se destinam a venda**: a produção é realizada para utilização como insumo na fabricação de açúcar e de álcool, estes, sim, destinados à venda.

Nos termos do inciso II, do art. 3º da lei nº 10.833/03, abaixo reproduzido, somente os insumos aplicados na produção de bens **destinados à venda** dão direito ao crédito. Logo, não há que se falar em crédito dos insumos utilizados na produção da cana-de-açúcar.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

[...]

*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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

A despeito do meu entendimento sobre o direito de crédito quando a empresa cultiva matéria-prima empregada na produção de bem industrializado e destinado à venda, certo é que na diligência ficou patente que o crédito em litígio neste processo diz respeito exclusivamente aos produtos e serviços relacionados nas Tabelas 05 (serviços) e 06 (produtos), constantes do “conjunto documental 10”, juntados pela Recorrente.

Portanto, a lide se resume ao enquadramento, ou não, dos referidos produtos e serviços no conceito de insumo empregado na produção de açúcar e álcool, a que se refere o inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Defende a Recorrente que os produtos e serviços enquadram-se na “noção de despesa necessária ao desenvolvimento” da sua atividade e, por isto mesmo, geram direito ao crédito da Cofins. A Recorrente resume tais despesas da seguinte forma:

i)- Serviços de manutenção de veículos utilizados na colheita e no transporte da cana-de-açúcar – “Manutenção Frota Agrícola – Transporte”;

ii)- Produtos empregados na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados na colheita da cana-de-açúcar – “Manutenção Agrícola – Safra em Corte”;

iii)- Produtos empregados na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados na produção industrial do açúcar – Manutenção Industrial – Produção Açúcar”;

iv)- Lubrificantes para manutenção dos veículos utilizados na produção industrial do açúcar – “Combustíveis/Lubrificantes – Transporte”;

v)- Produtos empregados na manutenção dos veículos utilizados na produção industrial do açúcar – “Manutenção Frota Indústria – Transporte”;

vi)- Produtos empregados no próprio processo industrial de produção do açúcar – “Aplicação na Indústria – Produção de Açúcar”.

Analisando a **Tabela 05 – Relação dos Serviços Glosados pela Fiscalização**, constata-se que foram os seguintes os serviços glosados, no valor de R\$ 1.946,91:

- Serviço de Revisão e Peças Aplicada em Toyota/Hilux
- Serviço de Revisão de Motos
- Serviço de Revisão em Patrol CAT

Por evidente, tais veículos não são equipamentos industriais e sequer são empregados no transporte de cana-de-açúcar. Portanto, por não serem serviços de manutenção de máquinas e equipamentos empregados na produção de açúcar e álcool não geram direito a crédito da Cofins.

Analisando a **Tabela 06 – Relação dos Insumos Glosados pela Fiscalização**, constata-se que foram os seguintes os principais produtos glosados, no valor de R\$ 210.878,10, por emprego/utilização:

1- Manutenção Industrial – Produção de Açúcar

- Limpador químico BUF PAL
- Martelo de unha 700 gramas
- Trena bolso de aço c/5 metros
- Rotor bomba nemo
- Eletrodo (diversos modelos)
- Gás (freon, GLP, acetileno, oxigênio, nitrogênio)
- Vigas e chapas de aço
- Produtos químicos (meta bissulfito de sódio, hipoclorito de sódio, floculante, soda cáustica, uréia, monesina sódica, bioclin, fosfatec, peróxido de hidrogênio, descolorante, ácido fosfórico,
- Cal mineral
- Material de construção (fita antiderrapante, arame recozido, cumieira, madeira, tela, tinta, removedor, tomada, fita isolante, etc.)
- Fio de nylon para costurar saco de açúcar
- Bagaço de cana

2- Combustíveis / Lubrificantes - Transportes

- Fluido para freio

3- Manutenção Frota Indústria - Transportes

- Rolamento (diversos modelos)
- Correia (diversos modelos)
- Gaxeta (diversos modelos)
- Parafuso, porca e arruela (diversos modelos)
- Peças para motos (diversas)
- Peças para Toyota (diversas)
- Peças para M. Benz/Volvo/Scania (diversas)
- Peças para ônibus (diversas)
- Peças para Retro/Trator CAT/Ford/Valmet/Fiat Allis (diversas)
- Peças para arados (diversas)
- Peças para bombas (diversas)
- Material para construção (massa plástica, adesivo, catalisador p/tinta, diluente p/tinta, tinta, cola, etc)

4- Manutenção Agrícola – Safra em Corte

- Vareta ferro cobreado
- Tela superior em cromo-níquel
- Pré-filtro
- Esporo de fungos

Antes de analisar cada um desses grupos de despesas é necessário fixar o conceito de insumo, a que se refere a legislação do PIS e da Cofins. Concordo com a recorrente quando afirma que o valor dos insumos está incluído nos custos de produção a que se refere o art. 290 do RIR/99, abaixo reproduzido, sem a excepcionalidade prevista no seu parágrafo único.

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Preliminarmente, é preciso esclarecer que, ao contrário do entendimento da recorrente, o dispositivo legal acima citado não faz referência a “custo de produção” de insumos, mas tão somente a “custo de aquisição”.

A leitura dos dispositivos legais acima transcritos nos leva à clara conclusão de que a legislação do PIS e da Cofins não cumulativos está em perfeita harmonia com o acima citado conceito de custo de produção, ao permitir a apuração e utilização de crédito sobre os valores acima e com expressa vedação aos valores do inciso II (mão-de-obra).

Por esta razão, não vejo como glosar créditos sobre gastos legalmente reconhecidos como custos de produção, a exemplo matéria-prima e material de embalagem. Também não vejo como glosar despesas relativas a partes, peças e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos industriais que este Colegiado entende trata-se de insumo necessário à produção.

Quanto às despesas com o transporte da cana-de-açúcar até à unidade industrial, deve-se esclarecer que não há glosa de fretes mas tão somente glosa das despesas contabilizadas nas contas “Combustíveis / Lubrificantes – Transportes” e “Manutenção Frota Indústria – Transportes”, que a Recorrente diz tratar-se de despesas com transporte de cana-de-açúcar.

Na primeira conta (Combustíveis/Lubrificantes – Transportes) foi glosado despesas com aquisição de fluído de freio, que não é combustível e nem lubrificante. Portanto, sem direito a crédito. Também não há prova de que esse produto foi utilizado em veículo utilizado no transporte de cana-de-açúcar.

Na segunda conta (Manutenção Frota Indústria – Transportes) está registrado a aquisição de material de construção e partes de peças de diversos tipos de veículos e vários desses veículos, seguramente, não são utilizados no transporte de cana-de-açúcar, a exemplo de motos, camioneta Hilux, ônibus, trator e retroescavadeira.

Também há partes e peças para bombas e arados e, também, partes e peças para motores e outras partes e peças sem identificação do seu emprego ou uso.

Por último, há partes e peças para veículos M. Benz, Volvo e Scania. Presumo que sejam caminhões carretas que, eventualmente, podem ter sido utilizados no transporte da cana-de-açúcar. No entanto, a Recorrente não trouxe nenhuma prova de que isso aconteceu. Se existisse a prova que referidos veículos foram utilizados, em fevereiro de 2005, no transporte da cana-de-açúcar, poder-se-ia discutir se essas despesas dariam ou não direito a crédito. Sem a referida prova, não há que se discutir tal matéria, posto que inócuo. Registre-se que, pelos diversos tipos e natureza dos produtos adquiridos e lançados na conta “Manutenção Frota Indústria – Transportes” pode-se garantir que ela não se refere especificamente à despesas relativas a transporte de cana-de-açúcar para a unidade industrial da Recorrente.

Registre-se que a decisão da DRF reconheceu o direito ao crédito quando o veículo foi diretamente utilizado no processo produtivo, conforme abaixo se vê:

*Logo, os serviços de manutenção realizados em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo podem ser enquadrados como serviços aplicados ou consumidos na atividade de prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, subsumindo-se, assim, no conceito de insumo, conforme esclarece a **Solução de Divergência nº 14, de 31/10/2007***

Quanto às despesas lançadas na conta “Manutenção Industrial – Produção de Açúcar”, o “Laudo de Perícia Técnica” discorre sobre o processo de produção de açúcar e álcool e sobre o conceito de insumo. No entanto, não diz claramente quais os insumos são empregados na produção do açúcar e do álcool. Ou seja, não apresenta a matriz insumo-produto, que em muito poderia ajudar no deslinde da questão.

Dos produtos constante dessa conta, a Recorrente especifica o uso do bagaço da cana e do descolorante, somente. Segundo ela, o bagaço da cana serve de combustível para as caldeiras e o descolorante é responsável por purificar o caldo misto através da eliminação dos materiais corantes e parte dos sais incrustantes de evaporadores.

Pelas informações constantes do referido Laudo de Perícia Técnica, o bagaço da cana e o descolorante são utilizados no processo produtivo do açúcar, tendo a recorrente direito ao crédito da Cofins sobre essas despesas (R\$ 11.481,42 e R\$ 7.330,00, respectivamente), desde que adquiridos de pessoas jurídicas.

Quanto aos demais itens dessa conta (Manutenção Industrial – Produção de Açúcar), alguns claramente não são empregados na produção de açúcar (p.ex. material de construção), outros a Recorrente não diz em que são empregados e alguns são claramente insumos empregados na produção de açúcar. Os produtos empregados na produção do açúcar são os seguintes: Rotor Bomba NEMO – peça de equipamento industrial (R\$ 6.950,00), Floculante Superfloc A-100 (R\$ 1.113,00) e Fio de nylon p/custurar saco de açúcar (R\$ 2.186,20).

Por último, as despesas lançadas da conta “Manutenção Agrícola – Safra em Corte” são as seguintes:

- Vareta ferro cobreado
- Tela superior em cromo-níquel
- Pré-filtro
- Esporo de fungos

Não vejo, talvez por ignorância no assunto, relação alguma entre essas despesas e a atividade de corte de cana-de-açúcar. Igualmente às outras contas, aqui foi lançado despesas sem correspondência com a descrição da conta.

À mingua de prova de que essas despesas realmente se referem à atividade de corte de cana-de-açúcar, também não é necessário entrar na discussão sobre a possibilidade de crédito desse tipo despesa.

Ademais, seguramente os produtos acima indicados não são insumos empregados na produção de açúcar. E como tal, não têm direito ao crédito da Cofins.

Em resumo, o valor das aquisições de insumos com direito a crédito, reconhecido neste voto, é de R\$ 29.060,62, ressalvado que deve a autoridade encarregada da execução do acórdão constatar se o bagaço da cana foi adquirido de pessoas jurídicas, posto que não há esta informação nos autos.

No mais, ratifico e adoto os fundamentos da decisão recorrida.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos acima exposto.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Relator

Voto Vencedor

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Pedi vista destes autos para melhor me aprofundar acerca da matéria fática nele discutida.

Conforme relatado pelo Ilmo. Conselheiro Relator, trata-se de pedido de compensação de débito com o saldo credor acumulado da Cofins no mês de fevereiro de 2005, com amparo no parágrafo 1º do art. 6º da Lei 10.833/2003.

A recorrente é empresa Agroindustrial do setor sucroalcooleiro e alega como matéria de mérito, que os produtos que estão presentes no laudo pericial acostado aos autos são integrantes do processo produtivo do açúcar e do álcool.

Importante salientar que a própria recorrente reconheceu que parte de seu pleito inicial fora incluído de forma indevida, **tendo efetuado parcelamento do débito quanto a esta parte**, Processo n. 13401.000038/2009-58, ou seja, não foram aproveitados créditos relativos a gastos com manutenção administrativa, a exemplo de "MONITOR COLORIDO RECUPERADO", "ENXADA ANTIFAISCA", "FITA IMPRESSORA EPSON FX-2190 LUCANE LU 235", "PREGO 2.1/2'X 10", "TINTA BRANCA ANTARTIDA", "COMPENSADO 03 PINHEIROS 10MM", "CADEADO PADO E-30", dentre outros. (conforme Tabela 03 e 04 do "Conjunto Documental 09" da resposta à diligência).

O presente processo já foi incluído em pauta de julgamento por esta turma, em 24 de abril de 2012, que decidiu, nos termos do voto do relator em converter o julgamento em diligência para esclarecimento de algumas questões fáticas tidas como pertinentes (Resolução n. 3302-00.207, fls. 374/381), quais sejam:

1- informar se a recorrente efetuou colheita e transporte de cana-de-açúcar no mês de fevereiro de 2005. Em caso positivo, as despesas de colheita e transportes foram contabilizadas como custo ou como investimento (imobilizado)? Qual o valor despendido em fevereiro de 2005?

2 – informar se a recorrente incorreu em despesa de depreciação da cultura de cana-de-açúcar no mês de fevereiro de 2005. Em caso positivo, qual foi o valor? Foi reconhecido o crédito desta despesa? Justificar.

3 – informar se todas as despesas necessárias à formação da cana-de-açúcar (adubos, defensivos, manutenção de veículos e equipamentos, combustíveis, serviços agrícolas pagos a PJ, etc.) foram contabilizadas no ativo imobilizado. Em caso negativo, quais despesas foram imobilizadas no mês de fevereiro de 2005 e quais não foram, com seu respectivo valor?

4 – informar se a Fiscalização reconheceu crédito de despesas necessárias à formação da cana-de-açúcar que não foram imobilizadas no mês de fevereiro de 2005. Em caso positivo, qual o valor da base de cálculo e do crédito reconhecido?

5 – informar quais dos gastos relacionados no Laudo Técnico Pericial a recorrente entende ter direito ao crédito em fevereiro de 2005 e, dentre estes, quais a Fiscalização não concorda e

porquê? Para isto, intimar a Recorrente a identificar os gastos que ela entende ter direito ao crédito, discriminando o tipo de produto ou serviço adquirido, o emprego do mesmo (utilização), com o seu respectivo valor, sem precisar identificar o fornecedor e a nota fiscal (identificar apenas o insumo ou serviço, seu emprego e seu valor).

6 – intimar a recorrente a demonstrar os produtos, e os respectivos valores, glosados pela Fiscalização que ela aceitou e efetuou o parcelamento do débito;

7 – fazer um resumo da apuração do crédito que a Fiscalização entende que a recorrente tem direito, após as retificações que entender necessária em decorrência dos elementos colhidos na diligência.

8 – prestar as informações e os esclarecimentos que julgar importante para o deslinde da questão.

9 – dar ciência à recorrente desta Resolução e do resultado da diligência, abrindo-lhe o prazo previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto nº 7.574/11.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou resposta para todos os questionamentos, especificando os créditos que entende que não deveriam ter sido glosados em 06 (seis) itens, minudenciados em tabelas do “conjunto documental 10”. Dentre as respostas à diligência, informou que:

- Do total de despesas contabilizadas a tal título no mês de fevereiro/2005, a Recorrente somente busca o reconhecimento de créditos de insumos ("compras para industrialização" e "serviços industriais e agrícolas"), com base no art.3º, inciso II, da Lei n. 10.833/2003, sobre as bases de R\$ 565.711,28 ("compras para industrialização") e R\$ 78.767,01 ("serviços industriais e agrícolas"), despesas estas passíveis de aproveitamento de crédito como insumo (conjunto documental 05);

- A recorrente não incluiu qualquer valor a título de exaustão da lavoura de cana de açúcar na base de cálculo dos créditos de COFINS;

- As despesas necessárias à formação da cana-de-açúcar são contabilizadas no ativo imobilizado (e não foram objeto de creditamento), enquanto que as despesas necessárias à colheita e ao transporte da cana-de-açúcar são contabilizadas como custo.

Assim como esclarecido, a problemática infere-se no fato de a legislação referir-se a insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo “insumo”. E é exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a atividade da Recorrente. Determina a lei:

“Lei nº 10.833/03

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)” - destaquei

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e para a COFINS, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - emprestam o conceito de “custo” e de “despesa” aplicados pela legislação do imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com os sistemas do IPI, do ICMS ou do IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente**

simplesmente porque ele já existe. A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.

Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração não cumulativa dos tributos.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e do PIS/COFINS, tenho defendido a total diferença entre os regimes¹, o que causa reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e para a COFINS, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Em decorrência deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.

Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, confunde e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da Carta Magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis*:

"Art. 195.

.....
§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

(...)"

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço.

As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua “existência”, pretenderam a tributação da receita² das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem

¹ ARTIGO PUBLICADO in “Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos”, Volume II, Quartier Latin, artigo intitulado “O Conceito de Insumos e a Não-Cumulatividade do PIS e COFINS”, fls. 197/208

ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêm a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco³: *“Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.”*

² "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009)."

³ MARCO AURELIO GRECCO in "Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS", Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB-Thomson, 2004

O critério “receita”, ao contrário do critério “produto”, não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, *“um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa”*. **Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica**, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação, a respeito da geração dos créditos que visam evitar a cumulatividade, para ambos os regimes.

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS, que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos, em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito na sistemática aplicada ao PIS e à COFINS, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma através da qual se deu esta tributação ou o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pela sistemática do SIMPLES, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário⁴. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito a um crédito correspondente à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa para a apuração do crédito sobre o insumo, ao contrário do que ocorre na apuração de créditos nos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que **o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes, com outros inevitavelmente inovadores, pois formados de significação específica para a sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS**. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.

Não se aplicam, portanto, os critérios da não cumulatividade do IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado, para determinar se ele dá ou não direito ao correspondente crédito.

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, estabelecidos pelos artigos 290⁵ e 299⁶ do RIR/99.

⁴ Lei nº 10.833/03, art. 3º,

⁵ Custo de Produção

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.**

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (por exemplo, despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc...) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, considerados como insumos geradores de crédito na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Da mesma forma, o conceito de custo de produção também é diferente do conceito de insumos utilizado pela legislação das contribuições, basta constatar que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a equiparação do valor gasto com a folha de salários com o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS.

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e para a COFINS, será formada pelas despesas e custos de “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 (...)”.

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

⁶ Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação **que tiverem.**

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços **UTILIZADOS** na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, “*somente os bens e serviços que forem **utilizados direta ou indiretamente** na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.*”⁷

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos - para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, **é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.**

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS é aferir receita⁸, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita, naquele específico mês.

Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerados pela legislação do PIS e da COFINS. Conforme mencionado, a Recorrente é empresa Agroindustrial do setor sucroalcooleiro.

Registro que os créditos relacionados a este setor vem sendo analisados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

⁷ Pedro Anan Jr, in "PIS e COFINS - à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", em artigo intitulado "A Questão do Crédito de PIS e COFINS no Regime da Não Cumulatividade e a Jurisprudência do CARF", fls. 486, MP Editora - destaquei

⁸ No sentido de busca da "formação da receita" cito o doutrinador Marco Aurélio Grecco (in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomson, 2004), a saber:

“Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos).

Se entre o dispêndio e os fatores de capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – **direito à dedução.**”⁹ Informe MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

A Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara, em 26/01/2012, prolatou o Acórdão Ac. 3301-001.289, o qual deferiu a tomada de créditos com relação ao transporte de cana e transporte de olhadura, transporte, pago a pessoa jurídica, de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte da cana-de-açúcar e as aquisições de 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 são bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool e, portanto, geram direito ao crédito de PIS e COFINS.

A Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara, em 29/01/2013, prolatou o Acórdão Ac. 3402-001.987, permitindo o crédito sobre o dispêndio relativo ao **transporte de trabalhadores para o corte da cana e desta até o estabelecimento industrial, além do combustível**. Em julgado similar, a Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara, que reconheceu o direito a crédito como insumo do transporte no corte e carregamento da cana-de-açúcar até o estabelecimento industrial e o combustível para os veículos de transporte de pessoal e de cana-de-açúcar, e os próprios serviços de transporte estariam diretamente envolvidos no processo produtivo da empresa, AC 3402-002.170, de 22/08/2013.

A Segunda Turma Especial permitiu o creditamento de **Adubos e defensivos agrícolas**, através do Acórdão Ac. 3802-001.512, datado de 29/01/2013. De forma similar julgou a Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara – Acórdão Ac. 3401-002.341, de 25/07/2013.

Por fim, a Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara de julgamento, em 25 de junho de 2013, prolatou o Acórdão n. 3403-002.318, que analisou diversos itens glosados pela fiscalização. Dentre os produtos ali constantes, reconheceu-se o creditamento:

“aquisições de graxa; serviços de transportes diversos, movimentação de mercadoria e despesas com carregamento; transportes de adubo/gesso; transportes de bagaço; transportes de barro/argila; transportes de calcário/fertilizante; transportes de combustível; transportes de sementes; transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial; transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos; transporte de materiais diversos; transporte de mudas de cana; transporte de resíduos industriais; transporte de torta de filtro; transporte de vinhaças; serviços de análise de calcário e fertilizantes; serviços de carregamento; análise de solo e adubos e negar provimento quanto aos demais itens não especificados nos tópicos seguintes; manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e gastos com aquisição de materiais de limpeza, vencido o Conselheiro Alexandre Kern; gasto com serviço de manutenção de rádio amadores, vencidos os Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan; gastos com arrendamento rural de pessoas jurídicas, vencido o Conselheiro Rosaldo Trevisan e negar provimento quanto aos gastos com materiais, serviços e combustíveis aplicados em veículos leves, vencidos os Conselheiros Ivan Allegretti (Relator) e Domingos de Sá Filho;

No presente caso, a Usina Trapiche S.A. alega que os insumos dos quais se pleiteiam os créditos, tratam de despesas necessárias à colheita e ao transporte da cana-de-açúcar as quais foram contabilizadas como custo, a saber:

Tabela 05 – Relação dos Serviços Glosados pela Fiscalização:

- Serviço de Revisão e Peças Aplicada em Toyota/Hilux
- Serviço de Revisão de Motos
- Serviço de Revisão em Patrol CAT

Tabela 06 – Relação dos Insumos Glosados pela Fiscalização:**1- Manutenção Industrial – Produção de Açúcar**

- Limpador químico BUF PAL
- Martelo de unha 700 gramas
- Trena bolso de aço c/5 metros
- Rotor bomba nemo
- Eletrodo (diversos modelos)
- Gás (freon, GLP, acetileno, oxigênio, nitrogênio)
- Vigas e chapas de aço
- Produtos químicos (meta bissulfito de sódio, hipoclorito de sódio, flocculante, soda cáustica, uréia, monesina sódica, bioclin, fosfatec, peróxido de hidrogênio, descolorante, ácido fosfórico)
- Cal mineral
- Material de construção (fita antiderrapante, arame recozido, cumieira, madeira, tela, tinta, removedor, tomada, fita isolante, etc.)
- Fio de nylon para costurar saco de açúcar
- Bagaço de cana

2- Combustíveis / Lubrificantes - Transportes

- Fluido para freio

3- Manutenção Frota Indústria - Transportes

- Rolamento (diversos modelos)
- Correia (diversos modelos)
- Gaxeta (diversos modelos)
- Parafuso, porca e arruela (diversos modelos)
- Peças para motos (diversas)
- Peças para Toyota (diversas)
- Peças para M. Benz/Volvo/Scania (diversas)
- Peças para ônibus (diversas)
- Peças para Retro/Trator CAT/Ford/Valmet/Fiat Allis (diversas)
- Peças para arados (diversas)
- Peças para bombas (diversas)
- Material para construção (massa plástica, adesivo, catalisador p/tinta, diluente p/tinta, tinta, cola, etc)

4- Manutenção Agrícola – Safra em Corte

- Vareta ferro cobreado
- Tela superior em cromo-níquel
- Pré-filtro
- Esporo de fungos

Da tabela 05, que trata dos **serviços** glosados, que totalizam o importe de R\$1.946,91, tratam-se de: Serviço de Revisão e Peças Aplicada em Toyota/Hilux, Serviço de Revisão de Motos e Serviço de Revisão em Patrol CAT.

Defende a Recorrente que se trata de “Serviços de manutenção de veículos utilizados na colheita e no transporte da cana-de-açúcar – Manutenção Frota Agrícola – Transporte”. Por outro lado, diz o e. Conselheiro Relator que *“tais veículos não são equipamentos industriais e sequer são empregados no transporte de cana-de-açúcar. Portanto, por não serem serviços de manutenção de máquinas e equipamentos empregados na produção de açúcar e álcool não geram direito a crédito da Cofins.”*

A primeira questão relevante refere-se ao serviço referente à **Patrol CAT, que é uma motoniveladora utilizável em fase anterior à colheita da cana**. Assim, de pronto, concedo crédito referente ao “serviço de revisão em Patrol CAT” por estar relacionado à produção.

Em relação aos serviços vinculados aos “veículos leves”, concordo com o Conselheiro Relator de impossibilidade de crédito em razão de não ter sido esclarecida a sua utilização na atividade de cultivo de cana de açúcar. Registro que o Acórdão 3403-002.318 (acima citado) entendeu pela possibilidade de créditos decorrentes de veículos leves pela utilização dos veículos em atividades suporte à produção, o que não foi alegado no presente caso.

Neste aspecto, concluo pela concessão do crédito ao serviço referente à **Patrol CAT**.

Na tabela 06, consta a relação dos insumos glosados pela fiscalização, constata-se que os produtos glosados importam no valor de R\$ 210.878,10, divididos em: **(i)** manutenção industrial – produção do açúcar; **(ii)** combustíveis e lubrificantes; **(iii)** manutenção de frota indústria – transporte; **(iv)** manutenção agrícola – safra em corte; **(v)** manutenção industrial – produção açúcar; **(vi)** manutenção frota agrícola – transporte.

Destaque-se que apesar de parte dessas rubricas terem, dentre elas, a nomenclatura de “produção” o contribuinte em sua resposta à diligência afirmou que *a despesa com um mesmo serviço, por exemplo, podem ser contabilizados ora no ativo imobilizado, ora como custo. A contabilização em uma ou outra conta, dependerá da finalidade do gasto: se para a formação da cana-de-açúcar (quando contabilizado no ativo imobilizado) ou para a colheita e transporte da cana-de-açúcar (quando contabilizado como custo).*

A glosa das despesas procedidas pela fiscalização estão contabilizadas nas contas “Combustíveis/ Lubrificantes – Transportes” e “Manutenção Frota Indústria – Transportes”.

Na conta “Combustíveis/Lubrificantes – Transportes” foi glosado despesas com aquisição de fluido de freio que segundo o relator, foi corretamente glosado em razão de não se tratar nem de combustível, nem de lubrificante.

Quanto a este item a Agência Nacional do Petróleo - ANP, possui norma específica sobre óleos lubrificantes, trata-se da Portaria ANP n. 129, de 30/07/1999 que *“Estabelece o Regulamento Técnico ANP nº 04/99, que especifica os óleos lubrificantes básicos de origem nacional ou importado para comercialização em território nacional.”*

No Anexo I, item 03 - Conceito Básico/Aplicação - a norma técnica dispõe que: *A principal função de um óleo lubrificante é a redução do atrito e do desgaste entre superfícies metálicas ou plásticas que se movem uma contra a outra.*

Realizei pesquisa em portais eletrônicos de alguns fabricantes de lubrificantes automotivos e destaco informação retirada do sítio eletrônico da *Bosch Brasil* sobre fluido de freio:

Fluido de Freio

Responsável pela transmissão de pressão gerada no cilindro mestre para os freios das rodas.

O fluido de freio é um composto sintético ou semi-sintético indispensável ao processo de frenagem do veículo. Suas principais características são a capacidade de não se comprimir e a de absorver água.

Quando o motorista pisa no pedal de freio, o fluido atua na linha hidráulica e aciona as sapatas / pastilhas de freio, executando a frenagem do veículo.

Além disso, também funciona como lubrificante e previne a corrosão de peças de todo o sistema.⁹

No site da Petrobras, também encontrei o fluido de freio como incluso no conjunto de lubrificantes.¹⁰

Por fim, o fluido de freio que consta na planilha elaborada pela Recorrente, é “FLUIDO P/FREIO DOT-4 MOBIL C/500ML”, valor total de R\$ 405,60. No site da fabricante, Exxon Mobil Corporation (Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A.), pode ser acessada a informação técnica do produto, que transparece o seguinte:

Mobil® Brake Fluid DOT 4

Descrição do Produto

Mobil® Brake Fluid DOT 4 é um fluido para sistemas hidráulicos de freios automotivos formulado com bases sintéticas (ésteres de glicol e ésteres boratados) e aditivos antioxidantes e inibidores de corrosão. Foi desenvolvido para operar em temperatura de até -50°C. Mobil® Brake Fluid DOT 4 tem como principais propriedades alto ponto de ebulição úmido, excelente compatibilidade com as borrachas dos sistemas hidráulicos de freios automotivos e elevada resistência à oxidação.

Sua formulação avançada permite excepcional desempenho e segurança nas frenagens e proteção de cilindros, pistões e

⁹ http://www.bosch.com.br/br/autopecas/produtos/freios/fluido_freio.asp, Acessado em 27 de junho de 2014 às 18:51

¹⁰

http://www.br.com.br/wps/portal/portalconteudo/produtos/automotivos/lubrificantes/!ut/p/c5/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3hLf0N_P293QwP3YE9nAyNTD5egIEcnQ3cTE6B8JE55gyAjSnQ7GZOk29_f0xUob-Dq6mFsDIROSLefR35uqn5BbmhoRLmjIgA0GMds/dl3/d3/L2dJQSEvUU3QS9ZQnZ3LzZfOU8xT05LRzEwRlNJQzAyNUhEULJBQjFHNDQ!, Acessado em 27 de junho de 2014 às 18:52

linhas de tubulações dos sistemas de freios. É aprovado pela Mercedes-Benz do Brasil. Atende às especificação ABNT NBR 9292 e SAE J 1703. Mobil® Brake Fluid DOT 4 é recomendado para utilização em sistemas hidráulicos de freio a disco e a tambor de automóveis, caminhões, ônibus, tratores e motocicletas quando o fabricante do equipamento indica um fluido com as suas especificações e aprovações.¹¹

Correlacionando o conceito constante da norma da agência reguladora competente e das definições encontradas e acima trazidas, entendo, *a priori*, tratar-se o fluido de freio de lubrificante, portanto, passível de creditamento, não obstante o caráter lubrificante aparentar ser secundário.

Ademais, concordo com o ilustre Conselheiro relator quanto à glosa do insumos referentes aos bens registrados na conta Manutenção Frota Indústria - Transportes que estejam relacionados com material de construção.

Com relação a partes e peças de diversos tipos de veículos leves e trator e retroescavadeira, entendo que merecem ser deferidos os créditos referentes às peças utilizadas em trator e retroescavadeira, porque a meu ver pela sua própria natureza são utilizados na produção de cana de açúcar.

Quanto às partes e peças para veículos M. Benz, Volvo e Scania, também me claro que são bens utilizados no transporte da cana de açúcar. E tal fato decorre da própria natureza do veículo analisada conjuntamente à atividade da Recorrente. Prescindível, a meu ver, prova específica sobre esta utilização.

Sob essa premissa, entendo que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, nos termos do art. 923 do RIR/99, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados, conforme art. 924 do RIR/99.

Ademais, com relação a caminhões, o Laudo Pericial Acostado pela recorrente possui a seguinte passagem:

“4.1.8 - Oitava Etapa - Colheita/Transporte do Campo para a Indústria

Após as fases anteriores, chega-se à última etapa da produção da cana-de-açúcar, o qual implica no objetivo final da Companhia, ou seja, o fornecimento da matéria-prima básica (cana-de-açúcar) para fabricação dos produtos finais, salvaguardando uma melhor qualidade industrial com produtividade. A "colheita" da cana-de-açúcar é feita manualmente, tombada manualmente ou mecanicamente para, em seguida, ser levada para o ponto de carregamento (este totalmente mecanizado), daí, segue para os veículos pesados (caminhões e tratores) que irão conduzi-la no seu melhor período de tempo para o parque industrial da Companhia, com o mínimo de impurezas, tudo isto com a finalidade de fornecer o

¹¹ http://mobil.cosan.com/sites/default/files/mobil_brake_fluid_dot_4_pds_2011.pdf, acessado em 27 de junho de 2014, às 19:03, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

melhor potencial para que a indústria venha a extrair e fabricar os açúcares e o álcool com os seus melhores rendimentos.

...

Transporte

Trata-se de um item de custo bastante significativo na produção da cana-de-açúcar, que é a matéria-prima básica na fabricação dos açúcares e álcoóis produzidos pela Companhia. Cabe registrar, que grande parte das operações dependem deste referido item.

Além do investimento na produção da cana própria e na aquisição da cana de terceiros é considerado outros itens de materiais necessários as manutenções preventivas e corretivas, dos meios de transporte (caminhões e tratores) realizados principalmente durante o apontamento do período de entressafra, tudo isto visando uma melhor performance da frota de veículos pesados durante a moagem da cana-de-açúcar aplicada na fabricação dos açúcares e álcoóis.

O custo anual de manutenção da frota de veículos pesados, destinados ao transporte da cana-de-açúcar do campo à indústria representa pelo menos 10% do valor da produção da cana-de-açúcar, sendo aplicados mais freqüentemente nas manutenções e revisões os seguintes materiais e peças:

..."

Quanto às despesas lançadas na conta "Manutenção Industrial – Produção de Açúcar" estão ali registrados: GAS FREON R-141-B, GAS GLP AGRANEL, OXIGENIO "GAS", NITROGENIO GAS COMUM, HIPOCLORITO DE SODIO, META BISSULFITO DE SODIO PA, UREIA, SODA CAUSTICA EM ESCAMAS, CAL MINERAL A GRANEL, DESCOLORANTE, ACIDO FOSFORICO GRAU ALIMENTICIO, BAGANÇO DE CANA, dentre outros.

Da mesma maneira que as partes e peças relativas aos caminhões, a meu sentir a utilização dos produtos acima mencionados na produção da cana-de-açúcar parece evidente.

Sigo o mesmo raciocínio para os produtos referentes à Manutenção Industrial - Produção de Açúcar.

Especificamente, concordo com o relator no sentido de glosar o crédito dos bens dentre aqueles constantes na tabela 06 que claramente não são empregados na produção de açúcar (material de construção), os quais arrola abaixo:

TOMADA P/AR CONDICIONADO EMBUTIR 30AMP.	R\$ 32,40
CANTONEIRA FERRO	R\$ 246,72
CANTONEIRA FERRO	R\$ 156,87
CANTONEIRA FERRO	R\$ 66,06
CANTONEIRA FERRO	R\$ 61,67
CANTONEIRA FERRO	R\$ 246,72

VARAO ACO 1020 LISO 0 1/2"	R\$ 36,03
VIGA I DE 6" X 6000 X 3.3/8"	R\$ 1.171,32
VIGA "U" DE 4" X 2" X 3/16" X 6.00M	R\$ 3.986,64
TUBO CONCRETO DE 1,00M SIMPLES	R\$ 600,00
TINTA PRETO 6176 CADILAC	R\$ 95,76
CUMIEIRA BRASILIT 15 GRAU 6MM	R\$ 462,99
MADEIRA TABUA 2.1/2" X 0,25 MTS. X 4.00M	R\$ 1.109,60
TOTAL (BASE):	R\$ 8.272,78

Já as despesas lançadas na conta "Manutenção Agrícola - Safra em Corte" (Vareta ferro cobreado, Tela superior em cromo-níquel, Pré-filtro, Esporo de fungos), pela sua própria natureza não vislumbro outra utilização que não seja na produção de cana de açúcar. Inclusive, ao analisar o Laudo Pericial Contábil, especialmente às fls. 295/302 (do processo físico), parece-me pertinente a sua utilização no item intitulado "Mesa Alimentadora". Há a demonstração de que toda a cana *antes de ir ao setor de desfibramento passa por um sistema de lavagem, na mesa alimentadora de cana, para retirada de material mineral, tal como areia e barro, entre outros*. Ainda, nas fls. 296/297, item Decantação/Peneiras e Aquecimento, constata-se a utilização de filtros e a realização de decantação:

"O caldo caleado aquecido a 105°C vai aos balões de flash para eliminação do ar e logo após recebe uma dosagem de 2,8 ppm de polímero a base de poliacrilamida aniônica, para acelerar a decantação do material coagulado, e entra no decantador através da câmara de floculação. Os decantadores tem um tempo de retenção de duas horas com o intuito de obtermos um caldo decantado límpido saindo pela parte superior que vai as peneiras com tela de 150 a 200 mesh onde há a retenção de algum bagacilho que é enviado para o setor de filtros de Iodo. O caldo decantado peneirado é aquecido de 93°C até 116° C em trocadores de calor com placas APV que utilizado vapor servido para o aquecimento, e segue para evaporação. O Iodo é retirado das quatro seções dos decantadores através de bombas helicoidais tipo Nemo e bombeado para o setor de filtros."

Registro que várias passagens do processo indicam a utilização de filtros, razão pela qual entendo que não se pode negar o creditamento, ante as várias indicações do Laudo com relação a filtragem. Para os demais itens dessa conta, a fiscalização não informou os motivos da glosa, uma vez que baseou-se no conceito de insumo em similaridade àqueles da legislação do IPI.

Imperioso acrescentar que o caso em análise se refere a créditos de insumos comuns às receitas cumulativas e não cumulativas, **razão pela qual deve ser observado a aplicação do rateio que já foi utilizado pela fiscalização para excluir do creditamento o valor proporcional dos insumos vinculados às receitas cumulativas.**

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário interposto, dando-lhe parcial provimento para o fim de negar o crédito aos produtos não relacionados ao sistema produtivo, quais sejam: (i) insumos referentes aos bens registrados na conta Manutenção Frota Indústria - Transportes que estejam relacionados com a construção e (ii) insumos referentes aos serviços prestados em veículos leves, bem como (iii) partes e peças destes mesmos veículos leves.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS