



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

Processo nº 19647.003173/2005-25
Recurso nº 1
Despacho nº 3302-00.207 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 24 de abril de 2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente USINA TRAPICHE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 01/05/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, José Evande Carvalho Araújo, 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 arrepio 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 forma regimental, o processo foi a mim distribuído.

É o Relatório.

Voto

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.

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)*

Entendo, SMJ, que todos os gastos ou despesas empregados na formação (ou cultura) da cana-de-açúcar devem (ou deveriam) ser contabilizados no ativo imobilizado da empresa. Tais dispêndios são investimentos e não custos.

Quanto ao 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).

Esclareça-se 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” de insumos.

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).

No entender deste Conselheiro Relator, o produto da atividade agrícola não se destina a venda e, por esta razão, não há que se falar em crédito na aquisição de insumos empregados na produção de cana-de-açúcar, por ser os dispêndios imobilizados e sujeitos à depreciação quando da colheita da cana-de-açúcar. Para a atividade industrial, apura-se o crédito da Cofins quando da aquisição dos insumos empregados na produção dos bens destinados a venda (no caso, o açúcar e o álcool).

Como a Fiscalização e a Recorrente, ao calcular o valor do crédito utilizado na compensação declarada, consideraram custos incorridos na formação da cana-de-açúcar como despesas ao invés de investimento (exceto as *Despesas Agrícolas* do Cód. Grupo 70 - fl. 321), o objeto de fato do recurso voluntário restringe-se aos créditos considerados pela fiscalização como indevidamente utilizados, decorrentes da aquisição dos bens e serviços referidos na planilha de fls. 320/322.

Ao contrário do que faz crer o Laudo Técnico Pericial (contábil) juntado pela Recorrente, e também a decisão recorrida, a questão não é saber se o custo incorrido pela empresa é direto ou indireto, mas sim se o bem/serviço adquirido é ou não **insumo utilizado na produção** de outro bem ou serviços: no caso dos autos, álcool e açúcar. Insumo é mais um conceito de engenharia de produção e, talvez, de ciências econômicas do que de contabilidade. Custo é um conceito mais amplo do que o de insumo de produção (ou insumo utilizado na produção), este usado pela legislação da Cofins. Por isto mesmo, é evidente que os custos necessários à manutenção das atividades (no sentido amplo) da empresa, tais como custos administrativos, custos financeiros, custos de propaganda e custos de vendas, não são sinônimos de insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços.

Não encontra guarida na legislação do PIS e da Cofins o entendimento do Laudo Técnico Pericial apresentado pela recorrente de que é insumo utilizado na produção de álcool e açúcar os bens e serviços empregados na manutenção das instalações industriais e administrativas (prédios) da recorrente, tais como “*lâmpadas queimadas; vidros quebrados; torneiras com vazamentos; portas contaminadas por microorganismos (polia); telhas danificadas; peças estruturais de cobertura deformadas; fiações elétricas danificadas por*

curtos-circuitos e causas diversas; pintura das paredes, tetos e esquadrias desgastadas pelos agentes erosivos da natureza, como a chuva, ventos e insolação, e todos os demais desgastes, inerentes ao uso cotidiano pelas as pessoas, além da mão-de-obra contratada para a execução dos serviços”.

Certamente, nenhum Laudo Técnico de Engenharia de Produção de açúcar ou de álcool, que mereça algum crédito, indicaria lâmpada elétrica, telha, esquadria, vidro, etc, como insumo necessário à produção desses bens e sem os quais não há como fabricá-los. Por não ser insumo, os gastos com manutenção das instalações industriais e administrativas da recorrente não geram direito ao crédito da Cofins.

De outro giro, embora não demonstre o valor, a recorrente alega que alguns produtos usados na produção de açúcar e álcool (bagaço de cana, cal mineral, ácido muriático, descolorantes, etc.) e o frete de insumos (presumo, aceitos pela Fiscalização) não foram considerados no cálculo do crédito usado na compensação, apesar de serem diretamente ligados à produção.

Em conclusão, para formar minha convicção sobre a lide, deve o processo retornar à RFB para completar sua instrução com os elementos e informações constantes na parte dispositiva deste voto.

Isto posto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição da RFB de origem para atender ao que se pede nos quesitos abaixo:

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;

Processo nº 19647.003173/2005-25
Despacho nº **3302-00.207**

S3-C3T2
Fl. 381

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.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva