



Solução de Consulta nº 69 - SRRF08/Disit

Data 14 de março de 2013

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS. INSUMO. As partes e peças de reposição que sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas e os serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de produtos destinados à venda são considerados insumos para efeito de apuração de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as referidas partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Entretanto, o oposto ocorre em relação aos demais custos da pessoa jurídica que não se encaixem na definição acima, ou seja, aqueles dispêndios com aquisição de bens e serviços que não sejam diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Representam gastos indiretos na manutenção das atividades da pessoa jurídica, não se subsumindo ao conceito de insumo.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM. As despesas com armazenagem de bens destinados à exportação, quando suportadas pelo exportador, geram créditos da contribuição, desde que os valores correspondentes à armazenagem estejam segregados das demais despesas portuárias, dado não haver previsão legal para o desconto de créditos em relação a essas últimas.

CRÉDITO. INSUMO. PRODUÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. Em relação à parcela da base de cálculo composta por receitas advindas da produção e comercialização de açúcar e de álcool, é vedado o desconto de créditos da contribuição em relação aos gastos com a aquisição de peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos não empregados nos processos de industrialização dos quais resultem tais produtos. Portanto, não ensejam a apuração de créditos os dispêndios com a aquisição de peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no cultivo da cana de açúcar. Tais bens e serviços não se caracterizam como insumos, assim entendidos como aqueles diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITOS. COMERCIALIZAÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR. Em relação à parcela da base de cálculo composta pelas receitas auferidas com a produção para venda de cana de açúcar, há expressas disposições legais que impedem a apuração de créditos de qualquer natureza, nos casos em que: (i) a cana de açúcar seja vendida para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeita ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep; e (ii) a cana de açúcar seja vendida à adquirente que exerça atividade agroindustrial e seja tributado pelo imposto de renda com base no lucro real para ser utilizada como insumo na fabricação de produtos, destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00 e 1702.90.00, da NCM. Nesses casos, dada a sua obrigação de se abster de qualquer aproveitamento de créditos, deve a vendedora da cana de açúcar estornar quaisquer créditos, relacionados a tais receitas de venda, que eventualmente houver escriturado.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTORA OU IMPORTADORA DE ÁLCOOL. Não há fundamento legal que autorize o desconto de crédito presumido por pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool relativo ao estoque de cana de açúcar existente no último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei nº 11.727, de 2008. A previsão legal existente diz respeito ao desconto exclusivamente sobre o estoque de álcool disponível naquela data.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE EXAUSTÃO DE PLANTAÇÕES DE CANA DE AÇÚCAR. Na ausência de previsão legal expressa, não há direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, relativamente aos encargos de exaustão de plantações de cana de açúcar cultivadas para a produção e comercialização da própria cana ou de produtos dela derivados, tais como açúcar ou álcool.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e VI, c/c § 1º, III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, c/c art. 15, II; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I e § 5º, I e II; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 10, *caput*, e 11, §§ 1º e 2º; Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º, § 4º, II, e 9º, II; IN SRF nº 660, de 2006, arts. 3º, § 2º, 4º, I, II, e III, e 5º, I, “e”; PN CST nº 108, de 1978; PN CST nº 18, de 1979.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS. INSUMO. As partes e peças de reposição que sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas e os serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de produtos destinados à venda são considerados insumos para efeito de apuração de créditos relativos à Cofins, desde que as referidas partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Entretanto, o oposto ocorre em relação aos demais custos da pessoa jurídica que não se encaixem na definição acima, ou seja, aqueles dispêndios com aquisição de bens e serviços que não sejam diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à

venda. Representam gastos indiretos na manutenção das atividades da pessoa jurídica, não se subsumindo ao conceito de insumo.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM. As despesas com armazenagem de bens destinados à exportação, quando suportadas pelo exportador, geram créditos da contribuição, desde que os valores correspondentes à armazenagem estejam segregados das demais despesas portuárias, dado não haver previsão legal para o desconto de créditos em relação a essas últimas.

CRÉDITO. INSUMO. PRODUÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. Em relação à parcela da base de cálculo composta por receitas advindas da produção e comercialização de açúcar e de álcool, é vedado o desconto de créditos da contribuição em relação aos gastos com a aquisição de peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos não empregados nos processos de industrialização dos quais resultem tais produtos. Portanto, não ensejam a apuração de créditos os dispêndios com a aquisição de peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no cultivo da cana de açúcar. Tais bens e serviços não se caracterizam como insumos, assim entendidos como aqueles diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITOS. COMERCIALIZAÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR. Em relação à parcela da base de cálculo composta pelas receitas auferidas com a produção para venda de cana de açúcar, há expressas disposições legais que impedem a apuração de créditos de qualquer natureza, nos casos em que: (i) a cana de açúcar seja vendida para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeita ao regime não cumulativo de apuração da Cofins; e (ii) a cana de açúcar seja vendida à adquirente que exerça atividade agroindustrial e seja tributado pelo imposto de renda com base no lucro real para ser utilizada como insumo na fabricação de produtos, destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00 e 1702.90.00, da NCM. Nesses casos, dada a sua obrigação de se abster de qualquer aproveitamento de créditos, deve a vendedora da cana de açúcar estornar quaisquer créditos, relacionados a tais receitas de venda, que eventualmente houver escriturado.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTORA OU IMPORTADORA DE ÁLCOOL. Não há fundamento legal que autorize o desconto de crédito presumido por pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool relativo ao estoque de cana de açúcar existente no último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei nº 11.727, de 2008. A previsão legal existente diz respeito ao desconto exclusivamente sobre o estoque de álcool disponível naquela data.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE EXAUSTÃO DE PLANTAÇÕES DE CANA DE AÇÚCAR. Na ausência de previsão legal expressa, não há direito a crédito da Cofins, relativamente aos encargos de exaustão de plantações de cana de açúcar cultivadas para a produção e comercialização da própria cana ou de produtos dela derivados, tais como açúcar e álcool.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, II, VI, c/c § 1º, III e IX; IN SRF n.º 404, de 2004, art. 8º I e § 4º, I e II; Lei n.º 11.727, de 2008, arts. 10, *caput*, e 11, §§ 1º e 2º; Lei n.º 10.925, de 2004, arts. 8º, § 4º, II, e 9º, II; IN SRF n.º 660, de 2006, arts. 3º, § 2º, 4º, I, II, III, e 5º, I, “e”; PN CST n.º 108, de 1978; PN CST n.º 18, de 1979.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em processo protocolizado em *****, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação e/ou aplicação da legislação tributária federal.

2 A consulente é pessoa jurídica que possui como objeto social a indústria e o comércio de álcool e açúcar; a agricultura e pecuária em geral; o cultivo, colheita e comercialização da cana de açúcar, a produção e comercialização de produtos derivados da cana de açúcar, entre outros.

3 Informa que no desempenho de suas atividades incorre em gastos de diversos tipos dos quais menciona expressamente os seguintes:

- I) aquisição de peças de reposição e serviços visando à manutenção de máquinas e equipamentos, de seu ativo imobilizado, utilizados na produção de bens destinados à venda.
- II) aquisição de produtos de limpeza para a higienização de suas máquinas, equipamentos e ambiente fabril; e de equipamentos de segurança para uso de seus empregados.
- III) contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços de consultoria agrícola.
- IV) locomoção de seus funcionários e fornecimento de refeições, através de pessoas jurídicas contratadas.
- V) comissões para seus representantes comerciais pelas vendas efetuadas.
- VI) despesas relacionadas às operações de exportação, tais como armazenagem e despesas portuárias.

VII) despesas com telefonia nas áreas comerciais administrativa e softwares utilizados no processamento de todas as informações relacionadas à atividade desenvolvida pela consulente.

VIII) perdas de recebíveis.

IX) aluguel de lonas infláveis utilizadas no armazenamento dos produtos.

4 A consulente expõe o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca do conceito de insumo, citando para tanto a Solução de Consulta nº 107, de 2004, emitida pela 8ª Região Fiscal. Em contraponto, faz referência à interpretação mais abrangente conferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

5 Após isso, sintetiza que: *“Diante do exposto e tendo em vista a previsão do inciso II, artigo 3º, da Lei nº 10.637/02 e do inciso II, artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, indaga objetivamente a Consulente sobre o direito de utilizar os valores referentes às aquisições de peças e serviços contratados de pessoa jurídica e utilizados na manutenção (reposição ou restauração) do seu ativo imobilizado entendido como sendo máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados para venda, e o direito de utilizar créditos dos valores das aquisições de produtos e serviços, considerados essenciais a manutenção da atividade explorada pela Consulente e, assim entendidas aquelas relacionadas ao conceito de custos e despesas operacionais trazidos pela inteligência da legislação do IRPJ; para compor o somatório dos créditos a serem descontados do PIS e da COFINS.”*

6 Em adição, indaga ainda a consulente sobre o crédito presumido de que trata o art. 10 da Lei nº 11.727, de 2008. Aponta que *“este dispositivo concedeu às empresas produtoras de álcool, inclusive para fins carburantes, que sobre o estoque deste produto existente no último dia do terceiros mês subsequente ao da sua publicação, o contribuinte poderia descontar crédito presumido”*.

7 Aduz que a empresa possuía naquela data uma grande quantidade de cana de açúcar em estoque, consistindo esta na principal matéria-prima para a produção do álcool. Prossegue, discorrendo que o produto final passou a ser submetido a sistemática não cumulativa, sem que a consulente tivesse apropriado os créditos.

8 Portanto, *“a Consulente indaga sobre a possibilidade do aproveitamento do crédito presumido de que trata a disposição supra, visando a compensação dos débitos auferidos com a comercialização dos produtos cuja matéria-prima já estava em estoque, porém, apenas não haviam sido industrializadas naquele momento”*.

9 E por fim, *“Sobre a cana de açúcar que a Consulente possui registrado em seu Ativo Imobilizado, indaga a Consulente que a sua amortização seja considerada na base de cálculo dos créditos da contribuição, visto que o seu processo produtivo, inicia-se com o cultivo da lavoura canavieira, que se tornará a principal matéria prima para fabricação de seus produtos.”*

Fundamentos

10 No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep na sistemática não cumulativa, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, estabelece a possibilidade

do desconto de créditos calculados em relação aos bens e serviços utilizados como insumos, nos seguintes termos:

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

(...)

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;”

10.1 A lei acima mencionada foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, a qual, no § 5º de seu art. 66, traz a definição do que é considerado insumo para efeitos de apuração dos créditos da referida contribuição:

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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;

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

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.” (grifou-se)

11 Já com relação à Cofins não cumulativa, a permissão para o desconto de créditos calculados em relação à aquisição de insumos está disciplinada pelo inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, de forma idêntica, assim estabelece:

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

(...)

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;”

11.1 A referida lei foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que em seu art. 8º, § 4º, conceitua “insumo” tal qual o faz a IN SRF nº 247, de 2002:

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea ‘b’ do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

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

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.” (grifou-se)

12 Percebe-se, pelos dispositivos transcritos, que os atos normativos que regulamentaram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, em regime não cumulativo, dão tratamento idêntico ao conceito de insumo, o que faz com que seja possível uma análise conjunta dessas contribuições.

13 Da definição de insumo na produção de bens ou produtos destinados à venda, foram excluídos quaisquer bens que não sofram alterações, tais como: consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no bem ou produto que está sendo fabricado. No que tange aos serviços, apenas consideram-se insumos aqueles que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

13.1 Além disso, frise-se, só podem ser caracterizados desta forma os componentes que sejam **diretamente** utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos **destinados à venda**. Estão fora do conceito, portanto, quaisquer materiais que sejam empregados em atividades que não diretamente exercidas sobre o produto em fabricação.

13.2 Da mesma forma, foram expressamente excluídos os bens que façam parte do ativo não circulante imobilizado da pessoa jurídica. Isso se deve ao fato de que os bens contabilizados nesse grupo do ativo poderão gerar créditos decorrentes da depreciação futura na medida em que esta for sendo apurada, de acordo com o disposto na Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3.º, inciso VI, combinado com o seu § 1.º, inciso III; e na Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, inciso VI, combinado com o seu § 1.º, inciso III.

13.2.1 Essa vedação torna-se relevante para o caso sob análise no tocante às partes e peças adquiridas quando estas representarem um acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra a sua aplicação. Consoante o estabelecido no art. 346 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), quando verificada essa hipótese, os bens devem ser incorporados ao ativo imobilizado da empresa, não mais caracterizando-se como insumos.

Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999:

(...)

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1.º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

14 Portanto, as partes e peças de reposição que sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas empregadas na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados **diretamente na produção de produtos destinados à venda** são considerados insumos para efeito de apuração de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas, desde que as referidas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado.

15 Quanto aos serviços utilizados na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas citadas IN SRF n.º 247, de 2002, e IN SRF n.º 404, de 2004, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

16 Logo, os serviços de manutenção realizados nas máquinas e equipamentos utilizados **diretamente** no processo produtivo, podem ser enquadrados como serviços aplicados ou consumidos **na atividade de produção ou fabricação de bens destinados à venda**, enquadrando-se, desta forma, no conceito de insumo.

17 Por outro lado, é de se concluir, com base na legislação referida anteriormente, que os gastos com aquisição de materiais de limpeza visando à higienização do ambiente fabril, além da aquisição de bens e serviços destinados à utilização pelos empregados, qual sejam,

equipamentos de segurança, fornecimento de refeição e seu transporte até o local de trabalho, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos destinados à venda pela consultante, não se caracterizando como insumos. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.

18 No que toca às despesas com comissões sobre vendas, pagas aos representantes comerciais, bem como com a movimentação portuária das cargas destinadas à exportação também não há que se falar em apropriação de créditos. Essas despesas são incorridas tendo por objetivo promover as vendas da empresa. Desta forma, não constituem serviços que possam ser considerados como aplicados diretamente sobre os produtos em fabricação, mas sim em uma etapa posterior a esta, quando os produtos já estão prontos e destinados à venda, representando, pois, despesas de vendas. O mesmo entendimento deve ser dado às lonas utilizadas para *“armazenamento de seus produtos”*.

19 Nesse mesmo contexto encontram-se as despesas com softwares *“utilizados no processamento de todas as informações necessárias relacionadas a atividade desenvolvida pela consultante”*, assim como aquelas com a prestação de serviços de consultoria agrícola. Isto é, traduzem-se tais dispêndios igualmente como despesas indiretas da consultante, não ensejando apuração de créditos das contribuições.

20 Em relação aos gastos com telefonia *“que são utilizados em sua área comercial e administrativa”*, relevante mencionar que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) já se manifestou sobre essa matéria na Solução de Divergência n.º 10, de 28 de abril de 2011.

20.1 Analisando a natureza do dispêndio frente à definição de insumo extraída da IN SRF n.º 247, de 2002 e da IN SRF n.º 404, de 2004, a Cosit salientou que as despesas realizadas com serviços de telefonia na execução dos serviços mencionados naquela solução não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados.

20.2 Tal entendimento foi sumarizado na ementa da Solução, que assim esclarece: *“As despesas realizadas com serviços de telefonia para a execução de serviços contratados, por mais necessários que sejam, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem na definição legal de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados”*. Teor idêntico foi dado à ementa referente à Cofins.

21 As despesas incorridas com *“perdas de recebíveis”*, assim entendidas como *“valores a receber de clientes que não honraram seus compromissos financeiros junto à consultante”* não dão direito ao desconto de crédito por total falta de previsão legal.

22 Quanto às despesas de armazenagem, encontram previsão legal de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no art. 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, c/c art. 15, inciso II, da mesma lei. Esses dispositivos legais, todavia, condicionam o direito ao crédito a que o ônus da despesa seja suportado pelo vendedor dos bens. Portanto, dão direito aos créditos daquelas contribuições as despesas incorridas pela consultante com a armazenagem de bens a serem exportados, desde que as essas despesas sejam por ela suportadas.

22.1 Entretando, deve ser ressaltado que não geram créditos as demais despesas portuárias com “*deslocamento dos produtos na área portuária e elevação de cargas*”, conforme assinalado no item 18. Por esse motivo, o crédito em questão só será admissível se forem destacados os exatos valores dos serviços portuários correspondentes à armazenagem, uma vez que somente esta consta do citado art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, inciso II, não havendo previsão legal para desconto de créditos sobre as demais despesas.

23 Posta a regra geral atinente à possibilidade de desconto de créditos em relação aos custos e despesas questionados, é necessário que sejam feitas algumas ressalvas que representam importantes limitações ao direito de apuração daqueles créditos, em razão de algumas particularidades da atividade desenvolvida pela consulente.

24 Da observação de seu objeto social, depreende-se que a consulente, entre outras atividades, exerce o cultivo de cana de açúcar a qual pode ter dois destinos: utilização em sua própria atividade de produção de açúcar e álcool, ou comercialização.

25 Em relação à parcela da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas pela consulente, composta pelas receitas advindas da atividade de produção de açúcar e de álcool para venda, seus gastos com a aquisição de peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos não empregados nos processos de industrialização dos quais resultam açúcar e álcool não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, como dispêndios com insumos utilizados na fabricação desses produtos, e, portanto, não ensejam direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

25.1 Vale repisar que, conforme abordado no item 13 desta solução de consulta, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, sim, apenas como aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

25.2 Note-se que a atividade agrícola de cultivo de cana de açúcar em nada se confunde com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, isto é, com as operações fabris das quais de fato se originam tais mercadorias. Assim sendo, não ensejam a apuração de créditos as peças e os serviços adquiridos visando à manutenção das máquinas e equipamentos diretamente utilizados no cultivo da cana de açúcar que servirá de matéria-prima para a produção de álcool e açúcar, estes sim, vendidos pela consulente.

26 Em relação à parcela da base de cálculo composta pelas receitas auferidas com a venda da cana de açúcar produzida pela consulente, duas importantes limitações ao direito de apuração de créditos em geral devem ser mencionadas.

26.1 Em primeiro lugar, deve ser destacada a vedação ao aproveitamento de créditos disciplinada pelo § 1º do art. 11 da Lei nº 11.727, de 2008:

“Art. 11. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de cana-de-açúcar, classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, efetuada para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes.”

§ 1º É vedado à pessoa jurídica vendedora de cana-de-açúcar o aproveitamento de créditos vinculados à receita de venda efetuada com suspensão na forma do caput deste artigo.

§ 2º Não se aplicam as disposições deste artigo no caso de venda de cana-de-açúcar para pessoa jurídica que apura as contribuições no regime de cumulatividade.”

26.1.1 O *caput* do artigo transcrito confere suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita de venda de cana de açúcar, classificada na posição 12.12 da NCM, quando efetuada para pessoa jurídica produtora de álcool. Seu § 1º veda à pessoa jurídica vendedora o aproveitamento do crédito vinculado à receita da venda efetuada com a suspensão de que trata o *caput*. O § 2º, por sua vez, determina que as disposições do art. 11 da Lei nº 11.727, de 2008, não se aplicam nos casos de venda à pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração cumulativo das contribuições.

26.1.2 Resta claro, que, em relação à sua receita com a venda de cana de açúcar para pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que a utilizará para produção de álcool, inclusive para fins carburantes, não pode a consulente apurar nenhum tipo de crédito das contribuições sociais em exame, seja com fundamento em dispêndios com a aquisição de insumos da produção da cana de açúcar, seja com fundamento em quaisquer das demais hipóteses de apuração de créditos estabelecidas pelo art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

26.2 Uma segunda vedação ao aproveitamento de créditos está vinculada à venda da cana de açúcar nos casos em que esta seja utilizada como insumo na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, nos termos dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, disciplinados pela Instrução Normativa nº 660, de 2006.

26.2.1 A Lei nº 10.925, de 2004, com as alterações das Leis nº 11.051, de 2004, e nº 11.196, de 2005, tratou, entre outros assuntos, das hipóteses de suspensão de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas de venda de produtos agropecuários. A referida norma conferiu, além da suspensão, crédito presumido aos adquirentes desses produtos que atendam às condições por ela disciplinadas, ao mesmo tempo em que vedou o aproveitamento dos créditos em relação às receitas de vendas dos produtos agropecuários efetuadas com a suspensão. Os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, dispõem da seguinte forma:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

(...)

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

(...)

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

(...)

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)” (grifou-se)

26.2.2 Os termos e condições mencionados no § 2º do art. 9º foram estabelecidos pela então Secretaria da Receita Federal (SRF) por meio da Instrução Normativa (IN) SRF nº 636, de 24 de março de 2006, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, a qual, traz os seguintes esclarecimentos:

“Da Suspensão da Exigibilidade das Contribuições

Dos produtos vendidos com suspensão

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.223, de 23 de dezembro de 2011)

b) 12.01 e 18.01;

II - de leite in natura;

III - de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e

IV - de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

Das pessoas jurídicas que efetuam vendas com suspensão

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.

§ 3º No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º prevalecerá o regime de suspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.

Da Aplicação da Suspensão

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

(...)

e) nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09 e 2209.00.00; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.223, de 23 de dezembro de 2011)” (grifou-se)

26.2.3 O cultivo da cana de açúcar pela consulente a caracteriza como pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária para efeito do art. 3º, III, e art. 3º, § 1º, II, da IN SRF nº 660, de 2006. Sendo assim, em princípio, no exercício de tais atividades seria uma pessoa jurídica habilitada a realizar vendas com suspensão das contribuições nos termos do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, acarretando com isso a obrigatoriedade do estorno dos créditos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados na produção vendida com a suspensão, conforme determina o § 2º do art. 3º da IN SRF nº 660, de 2006.

26.2.4 Em relação à cana de açúcar, esta pode estar compreendida na hipótese de suspensão prevista no inciso IV do art. 2º da mencionada Instrução Normativa, quando for utilizada na forma de insumo para fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, relacionados no inciso I do art. 5º daquele diploma, o qual enumera, entre outros, os produtos classificados nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, da NCM. Tais códigos compreendem, respectivamente: i) os açúcares de cana em bruto, sem adição de aromatizantes ou corantes; ii) outros açúcares de cana no estado sólido; e, iii) outros açúcares, incluído o açúcar invertido, e os outros açúcares e xaropes de açúcares, contendo, em peso, no estado seco, 50% de frutose (levulose).

26.2.5 Sendo a cana de açúcar destinada à fabricação desses produtos, há que se observar também que o adquirente deve atender às condições estabelecidas no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, ou seja: i) apurar o IRPJ pelo lucro real; ii) exercer atividade agroindustrial, assim entendida a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no *caput* do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e iii) utilizar o produto adquirido com suspensão para industrialização de açúcares classificados nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00 e 1702.90.00 da NCM.

26.2.6 Portanto, nos casos em que a consulente proceder à venda da cana de açúcar, para que esta seja utilizada como insumo na fabricação dos produtos classificados nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00 e 1702.90.00, da NCM, à adquirente que exerça atividade agroindustrial e seja tributado pelo imposto de renda com base no lucro real, estará suspensa a

exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida em razão dessa venda. Paralelamente, e em consequência disso, a consulente deverá, em obediência ao comando do § 2º do art. 3º da IN SRF nº 660, de 2006, que tem por fundamento o disposto no art. 9º, § 1º, II, da Lei nº 10.925, de 2004, estornar os créditos calculados em relação à aquisição dos insumos utilizados na produção da cana de açúcar vendida com a referida suspensão.

27 A consulente questiona ainda a respeito da possibilidade de desconto de crédito presumido com fundamento no art. 10 da Lei nº 11.727, de 2008, calculado sobre o estoque de cana de açúcar “*existente no último dia do terceiro mês subsequente ao de sua publicação*”.

28 A Lei nº 11.727, de 2008, estabeleceu a incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita da venda de álcool. Por esse motivo, seu art. 10 possibilitou o desconto de crédito presumido sobre o estoque de álcool então existente, nos seguintes termos:

“Art. 10. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, poderá descontar créditos presumidos relativos ao estoque deste produto existente no último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo corresponderão a:

I – R\$ 7,14 (sete reais e quatorze centavos) por metro cúbico de álcool, no caso da Contribuição para o PIS/Pasep; e

II – R\$ 32,86 (trinta e dois reais e oitenta e seis centavos) por metro cúbico de álcool, no caso da Cofins.

§ 2º Os créditos de que trata o caput deste artigo:

I – serão apropriados em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, observado o disposto no § 1º deste artigo; e

II – somente poderão ser utilizados para compensação com débitos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins apurados no regime não cumulativo.”
(grifou-se)

29 Percebe-se claramente, pela simples leitura do dispositivo transcrito, que o art. 10, *caput*, da Lei nº 11.727, de 2008, estabelece a possibilidade de desconto de crédito presumido, exclusivamente, sobre o estoque de álcool existente no último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação daquela lei, dia anterior ao início da produção dos efeitos dos dispositivos que instituíram a incidência não cumulativa sobre as receitas de venda daquele produto.

30 Sendo assim, verifica-se não haver fundamento legal que permita o desconto do crédito presumido em questão por pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool relativo ao estoque de cana de açúcar existente no último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei nº 11.727, de 2008.

31 Por fim, a consulente questiona ainda a possibilidade de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre aquilo que ela considera como amortização da lavoura canavieira registrada em seu ativo imobilizado.

32 As Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, preveem a hipótese de desconto de créditos em relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado, nos seguintes termos:

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

(...)

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.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§ 1.º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2.º desta Lei sobre o valor:

(...)

***III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;**” (grifou-se)*

33 Como se vê, os dispositivos legais transcritos permitem o desconto de créditos das contribuições em relação a bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados na produção de bens destinados à venda calculados com base no valor dos encargos de depreciação e amortização.

34 Sendo assim, devem ser feitas algumas considerações sobre a natureza das plantações de cana de açúcar de propriedade da consulente e a forma com que a diminuição de seu valor será registrada. Para tanto, é elucidativo o conteúdo dos Pareceres Normativos CST n.º 108, de 31 de dezembro de 1978, e n.º 18, de 9 de abril de 1979. O primeiro cuida da classificação de determinadas contas, na escrituração comercial, para os efeitos da correção monetária de que tratava o Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977. Já o segundo aborda as condições de aplicação de cotas de exaustão às culturas permanentes. Reproduz-se abaixo os trechos de maior utilidade ao caso presente dos Pareceres mencionados:

Parecer Normativo CST n.º 108, de 1978

“(...)

8. No que tange ao imobilizado, a Lei n.º 6.404/76 restringiu o seu alcance a: ‘os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercícios com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial’ (art. 179, inc. 4º). Portanto, o que caracteriza o imobilizado, é a finalidade da aplicação, isto é, ser o bem ou o direito destinado à exploração do objeto social e à manutenção da atividade da companhia (...)

(...)

8.1 - *Relativamente às aplicações em florestamento ou reflorestamento, a Lei nº 6.404/76 e o Decreto-Lei nº 1.598/77, estabelecem, para as florestas, recursos florestais e direitos de sua exploração, tratamento de correção monetária idêntico ao previsto para o ativo permanente; assim, a partir da introdução do novo sistema de correção monetária, os empreendimentos florestais, independentemente de sua finalidade, devem ser considerados como integrantes do ativo permanente. Portanto, o ativo permanente registrará:*

a) no imobilizado, as florestas destinadas à exploração dos respectivos frutos e as que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização(...)” (grifou-se)

.....
Parecer Normativo CST nº 18, de 1979

“Dúvidas têm sido suscitadas quanto à apropriação, como custos ou encargos, das quotas de amortização ou de exaustão, por parte de empresas que exploram plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes.

(...)

Em termos de florestas ou mesmo de vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. O termo amortização, por sua vez, é reservado tecnicamente para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo desses direitos ao longo do período determinado, contratado para a exploração. Assim ocorre, por exemplo, nos casos de aquisição de direitos de extração de madeira de floresta pertencente a terceiros, ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, a preço único e prefixado. Finalmente, quando se trata de floresta própria, o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, á medida e na proporção em que os seus recursos forem sendo exauridos.

(...)

(...) o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até, um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando òs diversos cortes.

Não obstante a legislação que trata do assunto aqui enfocado referir-se a recursos florestais, hão de se aplicar os mesmos princípios e critérios também a empreendimentos que envolvam espécies vegetais de menor porte, não abrangidos no conceito de floresta, à vista da semelhança que aí se afigura e também por se verificar, neste caso, uma perfeita adequação em função da filosofia da legislação fiscal e do tratamento contábil-tributário mais recomendável.” (grifou-se)

35 Depreende-se, das disposições citadas, que os empreendimentos florestais, independentemente de sua finalidade, devem ser considerados integrantes do ativo imobilizado. É o que dispõe o Parecer Normativo CST n.º 108, de 1978, em seu item 8.1 “a”. O Parecer Normativo CST n.º 18, de 1979, por sua vez, orienta que deve ser objeto de quotas de exaustão o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies de vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até, um terceiro corte.

36 Saliente-se que esse entendimento deriva de interpretação da legislação comercial, estando alinhada a esta. De acordo com o art. 183, § 2º, da Lei n.º 6.404, de 1976, a exaustão corresponde à perda do valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. A exaustão “*objetiva distribuir o custo dos recursos naturais durante o período em que tais recursos são exauridos ou extraídos*” (cf. *Manual de contabilidade das S/A, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, São Paulo, Atlas, 7ª Edição, pg. 225*).

37 No caso da cana de açúcar, como o canavial tem a possibilidade de gerar diversos cortes, havendo a retirada física de parte da planta, ele deve ser objeto de exaustão ao longo de seu período total de vida útil. Esse entendimento, inclusive, consta do Manual de Perguntas e Respostas DIPJ 2012, Capítulo XII, pergunta n.º 19 (disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloXII-AtividadeRural2012.pdf>. >Acesso em: 06/03/2013):

“Capítulo XII – Atividade Rural

(...)

019 São passíveis de exaustão os gastos com formação de lavoura de cana de açúcar?

Sim. Quando se trata de vegetação própria (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Neste caso, não se tem a extração de frutos, mas a própria cultura que é ceifada, cortada ou extraída do solo. Assim, o custo de formação de plantações de espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas que permitem cortes adicionais, deve ser objeto de quotas de exaustão.”

38 Examinando-se os dispositivos legais transcritos no início da análise deste tópico (art. 3º, VI e VII, c/c § 1º, II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003) verifica-se que a lei admite o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base nos encargos de depreciação e amortização de bens integrantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica, **mas nada diz sobre os encargos de exaustão.**

39 Deve-se ressaltar que, como a utilização de créditos resultará em redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita, cumpre observar o princípio da interpretação literal, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos, consoante o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei n.º. 5.172, de 25 de outubro de 1966). Assim, deve-se interpretar literalmente a legislação referente à apuração de créditos na sistemática não cumulativa.

40 Dado o princípio de interpretação literal que se impõe ao caso, é forçoso concluir que o direito ao crédito, nessa hipótese, não pode ser interpretado como incidindo

sobre todo e qualquer encargo da pessoa jurídica referente à perda de valor de bens registrados no ativo imobilizado, mas somente sobre os encargos de depreciação e amortização, não alcançando os encargos de exaustão.

41 Não obstante tudo o que foi dito nesse tocante, há também que se considerar que o texto legal em comento, no que se refere ao crédito calculado sobre o valor dos encargos de amortização, diz respeito tão somente às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

41.1 É o que se depreende a partir da leitura do § 1º, III, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Esse dispositivo estabelece a forma pela qual o crédito previsto nos incisos VI e VII do art. 3º será determinado: sobre os encargos de depreciação dos bens referidos no inciso VI e sobre os encargos de amortização dos bens mencionados no inciso VII.

Conclusão

42 Em face dos aspectos legais discutidos e das considerações supra, propõe-se que a consulta seja solucionada da seguinte forma:

42.1 As partes e peças de reposição que sofram desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas e os serviços empregadas na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de produtos destinados à venda são considerados insumos para efeito de apuração de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, desde que as referidas partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

42.2 Entretanto, o oposto ocorre em relação aos demais custos da pessoa jurídica que não se encaixem na definição acima, ou seja, aqueles dispêndios com aquisição de bens e serviços que não sejam diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Representam gastos indiretos na manutenção das atividades da pessoa jurídica, não se subsumindo ao conceito de insumo.

42.3 As despesas com armazenagem de bens destinados à exportação, quando suportadas pelo exportador, geram créditos da contribuição, desde que os valores correspondentes à armazenagem estejam segregados das demais despesas portuárias, dado não haver previsão legal para o desconto de créditos em relação a essas últimas.

42.4 Em relação à parcela da base de cálculo composta por receitas advindas da produção e comercialização de açúcar e de álcool, é vedado o desconto de créditos das contribuições em relação aos gastos com a aquisição de peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos não empregados nos processos de industrialização dos quais resultem tais produtos. Portanto, não ensejam a apuração de créditos os dispêndios com a aquisição de peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no cultivo da cana de açúcar. Tais bens e serviços não se caracterizam como insumos, assim entendidos como aqueles diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

42.5 Em relação à parcela da base de cálculo composta pelas receitas auferidas com a produção para venda de cana de açúcar, há expressas disposições legais que impedem a apuração de créditos de qualquer natureza, nos casos em que: (i) a cana de açúcar seja vendida

para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeita ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e (ii) a cana de açúcar seja vendida à adquirente que exerça atividade agroindustrial e seja tributado pelo imposto de renda com base no lucro real para ser utilizada como insumo na fabricação de produtos, destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00 e 1702.90.00, da NCM. Nesses casos, dada a sua obrigação de se abster de qualquer aproveitamento de créditos, deve a vendedora da cana de açúcar estornar quaisquer créditos, relacionados a tais receitas de venda, que eventualmente houver escriturado.

42.6 Não há fundamento legal que autorize o desconto de crédito presumido por pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool relativo ao estoque de cana de açúcar existente no último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei nº 11.727, de 2008. A previsão legal existente diz respeito ao desconto exclusivamente sobre o estoque de álcool disponível naquela data.

42.7 Na ausência de previsão legal expressa, não há direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado pela sistemática não cumulativa relativamente aos encargos de exaustão de plantações de cana de açúcar cultivadas para a produção e comercialização da própria cana ou de produtos dela derivados, tais como açúcar e álcool.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
AFRFB mat. 1295046

Ordem de Intimação

De acordo. Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à Seção de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da *****para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília/DF, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 351/2011 (DOU de 23/05/2011)
Competência Delegada - Portaria SRRF 08/G nº 25 de 29/02/2012 (DOU - 1º/03/2012)

(JMA)