

da tributação dos valores baixados a título de IPI a pagar. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. Os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto, Thais de Laurentiis Galkowicz e Diego Diniz Ribeiro apresentaram declaração de voto em conjunto; (ii) por maioria de votos, deu-se provimento para reverter as glosas em relação aos insumos "óleos e graxas" e "serviços agrícolas" discriminados no voto. Vencido, nesta parte, o Conselheiro Jorge Freire. Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto acompanharam a relatora pelas conclusões. Sustentou pela recorrente o Dr. Roberto Quiroga Mosquera, OAB/SP nº 83.755.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento de em Ribeirão Preto, que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte.

Trata-se de Autos de Infração para a exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/01/2014, no montante total de R\$ 18.568.357,55.

A autuação decorreu de:

- (0001) omissão de receita sujeita à incidência de PIS/Pasep e Cofins;
- (0002) créditos descontados indevidamente - créditos da não cumulatividade no período de apuração 06/2009 que foram utilizados de ofício no período de apuração 05/2009, ocasionando contribuição a pagar relativamente àquele período; e
- (0003) créditos descontados indevidamente em relação à aquisição de serviços no cultivo da cana-de-açúcar.

Conforme consta no Relatório de Fiscalização, a autuação deu-se, em síntese, sob os seguintes fatos e fundamentos:

(...)

a) Não oferecimento à tributação das baixas de dívidas de IPI

A fiscalizada não ofereceu à tributação das contribuições para o

PIS e COFINS as receitas decorrentes da baixa de dívidas de

IPI, contabilizadas em conta de passivo no grupo de obrigação

tributária sob o título de "IPI (a partir de 17/11/1997)", por perda do direito do fisco em cobrá-las (decadência).

(...)

Verifica-se que interessada registrava contabilmente em conta do passivo o IPI a pagar decorrente da venda de açúcar de produção própria, conta nº 22030201, nome da conta "IPI (a partir de 17/11/1997)" (vide Anexo IV do Relatório de Fiscalização), contudo não o declarava nem o recolhia. À medida que acontecia a perda do direito do Fisco de fazer a cobrança dos débitos de IPI contabilizados, a fiscalizada sistematicamente realizava a baixa das obrigações tributárias não pagas, sucessivamente ano após ano, conforme representado nos lançamentos dos Anexos I, II e III do Relatório de Fiscalização.

A contabilização pelo contribuinte do IPI incidente na venda de açúcar, no ano de 2003, era feito debitando-se o IPI em conta de resultado, sob o título "(-) IPI s/Açúcar" (vide Anexo V do Relatório de Fiscalização), e creditando-se a conta de IPI a recolher do passivo "IPI (a partir de 17/11/1997)" (vide Anexo IV do Relatório de Fiscalização). Portanto, o IPI incidente na venda de açúcar foi deduzido na apuração do lucro líquido e não foi adicionado na determinação do lucro real, conforme se depreende do exame da Demonstração do Lucro Real constante da DIPJ ano-calendário 2003 às fls. 12014 a 12017, ficando demonstrado não se tratar de provisão, mas de uma verdadeira obrigação de IPI perante o fisco.

Lançamentos periódicos da obrigação

D 3.1.01.01.10 (-)IPI s/Açúcar² (Conta de Resultado-Reduz o lucro líquido do exercício)
C 2.2.03.02.01 IPI (a partir de 17/11/1997) (Conta de Passivo)

Apuração do resultado líquido no encerramento do exercício em 31/12/2003

D Apuração do Resultado do Exercício (Conta de Resultado) R\$ 15.276.664,15
C 3.1.01.01.10 (-)IPI s/Açúcar (Conta de Resultado) R\$ 408.587,26
C 3.1.01.01.10 (-)IPI s/Açúcar (Conta de Resultado) R\$ 4.065.070,41
C 3.1.01.01.10 (-)IPI s/Açúcar (Conta de Resultado) R\$ 10.803.006,48

Além disso, cumpre ressaltar que o saldo contábil das obrigações de IPI a recolher era atualizado pelo contribuinte com juros calculados com a taxa SELIC, que é aplicável no pagamento de tributos federais, conforme se verifica nos demonstrativos de composição de saldo às fls. 561 a 564, às fls. 11415 a 11417 e Anexos II e III do Relatório de Fiscalização.

As receitas obtidas com a baixa das obrigações do IPI a pagar deveriam ter sido oferecidas à tributação das contribuições para o PIS e COFINS assim como foram oferecidas à tributação do IRPJ, como se verifica da análise da DRE representada a seguir.

DRE SPED CONTÁBIL ANO 2009

Nível	Código	Cód. Estrut.	Conta	Total
4	31070100	1.01.05.01	RECEITAS TRIBUTARIAS	5.840.820,02
5	31101002	1.01.06.02.02	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS (vide Razão fls. 11412)	31.635.805,50
5	31101001	1.01.06.02.01	DESPESAS RECUPERADAS	321.313,19
5	31100501	1.01.06.01.01	RECEITAS COM AVALIAÇÃO/REAVALIAÇÃO – BOVINOS	938.602,60
Total (vide DIPJ AC 2009, ficha 07A, linha 37)				38.736.541,31

No presente caso, há extinção de um passivo (obrigação) sem o desaparecimento concomitante de um ativo, de igual ou superior valor, constituindo um acréscimo patrimonial. Logo, a baixa da dívida há de ser reconhecida como nova receita.

Quando ocorre a baixa da dívida, é inegável que há um acréscimo patrimonial por parte da devedora, pois desaparece tão-somente um passivo (obrigação). Por certo, a contrapartida do lançamento contábil em que ocorre a baixa da obrigação é uma conta de resultado credora (receita operacional), como se depreende dos lançamentos contábeis do SPED detalhados do Anexo I do Relatório de Fiscalização (anos 2008 a 2012) ou os lançamentos resumidos a seguir do ano fiscalizado de 2009:

(...)

Somente a partir do período de apuração abril de 2008 a fiscalizada começou a discutir judicialmente o IPI incidente sobre o açúcar comercializado por meio do Processo nº 2008.61.12.004804-8, protocolizado em 17/04/2008, na Justiça Federal de Presidente Prudente - SP, suspendendo a exigibilidade do crédito tributária pelo depósito judicial. A fiscalizada discute a inconstitucionalidade da fixação da alíquota de 5% de IPI para o açúcar vendido no varejo, por violação aos princípios da seletividade, igualdade, proporcionalidade e legalidade, e pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito e a declaração da inconstitucionalidade e da ilegalidade da fixação de alíquota de IPI para o açúcar em percentual incompatível com a essencialidade do produto.

Anteriormente ao período de apuração de abril de 2008, a fiscalizada reconhecia e contabilizava mensalmente o IPI devido, conforme já explanado, entretanto não o declarava nem recolhia.

Desta forma, é irrefutável o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade, no caso econômica) por parte da devedora (fiscalizada), do qual há o inexorável surgimento de capacidade contributiva objetiva. (...)

(...)

b) Glosa de créditos calculados sobre dispêndios no cultivo da cana-de-açúcar

*A fiscalizada aproveitou indevidamente créditos das contribuições para o PIS e COFINS calculados sobre dispêndios relativos ao cultivo da cana-de-açúcar destinada à produção própria de açúcar e álcool. Estes dispêndios referem-se à aquisição de: **a)** óleo diesel, outros óleos e graxa (vide Anexo VI do Relatório de Fiscalização); **b)** serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida tratorizado, desmanche/confecção de cerca/transporte de benfeitorias, dessecação tratorizado, mecânica agrícola diversa, transporte de cana-de-açúcar para moagem, transporte de cana para plantio e de análises (vide Anexo VII do Relatório de Fiscalização).*

(...)

O direito ao abatimento do valor de aquisição de insumos somente existe se o bem ou o serviço adquiridos integrarem o processo de produção dos bens a serem vendidos.

*Verifica-se, pois, que dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de **Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep em regime de apuração não-cumulativo.***

A plantação de cana-de-açúcar é considerada cultura permanente, ou seja, aquela que se mantém vinculada ao solo e proporciona mais de uma colheita ou produção, durando, mais de um ano, e os custos necessários para a formação de plantação desta natureza devem compor o valor do ativo imobilizado da pessoa jurídica.

Assim os gastos com bens e serviços necessários para o cultivo da cana-de-açúcar acabam sendo incorporados ao valor da plantação e, em consequência, registrados no ativo imobilizado. Esses gastos com formação de lavoura de cana de açúcar serão objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem esgotados (esgotados), conforme pergunta 019 do Capítulo XII (Atividade Rural) do Perguntas e Respostas da DIPJ 2013, in verbis.

(...)

Com isso, em se tratando de ativo imobilizado, por óbvio que os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte para serem utilizados na formação e manutenção da lavoura de cana-de-açúcar, cuja planta será posteriormente utilizada como matéria-prima para a fabricação de açúcar e álcool, não podem ser considerados insumos, nos termos da legislação que rege o PIS e a COFINS.

(...)

Vejam os com mais atenção, por se tratarem operações de maior valor, as atividades ligadas à lavoura de cana-de-açúcar em que foram empregadas o óleo diesel objeto das glosas de créditos. Observa-se pelo quadro abaixo que os dispêndios de óleo diesel são realizados principalmente nas atividades de colheita mecanizada, transporte, preparo do solo, mecanização do solo, aplicação de vinhaça, plantio, conservação de estradas, manutenção e abastecimento agrícola, adubação, passagem de herbicida, oficina mecânica agrícola, apoio de mão-de-obra, transporte de suprimentos, asfalto, almoxarifado agrícola etc., deixando claro que não se trata de atividades de fabricação de álcool e açúcar. (...) Para efeitos de aproveitamento de crédito, foram considerados como legítimos os gastos com óleos e graxas empregados diretamente na atividade de produção industrial do açúcar e álcool, consoante observação do Anexo VI do Relatório de Fiscalização.

(...)

Da mesma forma, os serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida com trator, desmanche/confecção cerca/transporte, dessecação tratorizado, mecânica agrícola, transporte de cana-de-açúcar para plantio e transporte de cana-de-açúcar para moagem por não serem aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e álcool, não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art. 3º, II, das Leis nº10.637/2002 e nº 10.833/2003, como insumos utilizados na atividade de fabricação de açúcar e álcool.

*Assim, os dispêndios com **óleo diesel, óleos em geral e graxa no cultivo da cana-de-açúcar, bem como com serviços atinentes ao cultivo de cana-de-açúcar, não ensejam apuração de créditos de PIS e Cofins, por não caracterizarem como dispêndios com***

insumos da fabricação de açúcar e álcool, tendo em vista a atividade do cultivo da cana-de-açúcar em nada se confundir com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, que são os produtos resultantes do processamento no estabelecimento fabril da cana colhida na lavoura.

(...)

Diante do exposto, é cabível a glosa de créditos de PIS e COFINS calculados sobre a aquisição de óleo diesel, óleos em geral e graxa (vide Anexo VI do Relatório de Fiscalização); e serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida tratorizado, desmanche/confecção de cerca/transporte de benfeitorias, dessecação tratorizado, serviços mecânicos diversos, transporte de cana-de-açúcar para moagem, transporte de cana para plantio e de análises (vide Anexo VII do Relatório de Fiscalização); todos dispêndios da cultura da cana-de-açúcar, cabendo o lançamento de ofício das diferenças das contribuições do PIS e COFINS devidas decorrentes das glosas efetuadas.

(...)

Cientificada da autuação, a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese:

- Os registros acerca da baixa de provisão, após decorrido o prazo decadencial do direito de o Fisco promover o lançamento de IPI, não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins. Ainda que o registro contábil do IPI não constituísse provisão, a sua baixa não pode ser entendida como receita.

- Na agroindústria de cana-de-açúcar, o processo produtivo se inicia na lavoura, com a formação e cultivo do canavial, e finda com a produção do açúcar, do álcool e energia destinados ao consumo, após o processamento no seu parque industrial. A única condição imposta pelo legislador para apuração de créditos do PIS e da Cofins foi de que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, sendo irrelevantes que sejam consumidos ou que tenham sofrido desgaste pelo contato direto com o produto produzido, tal como ocorre com o IPI.

Mediante o Acórdão nº 14-52.034 - 14ª Turma da DRJ/RPO, de 28 de julho de 2014, a DRJ/RPO julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

BASE DE CÁLCULO. EXTINÇÃO DE PASSIVO. RECEITA. CARACTERIZAÇÃO.

Constitui receita tributável na sistemática de apuração não cumulativa a receita decorrente da extinção de item do Passivo sem a correspondente extinção de item do Ativo. O registro de obrigações tributárias no Passivo não constitui Provisão, na medida em que não há incerteza acerca da constituição, tempo ou dimensão do débito.

CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE AÇÚCAR E ALCOOL. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.202-2 de 24/09/2004

Autenticado digitalmente em 30/05/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO. Assinado digitalmente em 30/05/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO. Assinado digitalmente em 02/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em

02/06/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por DIEGO DINIZ R

IBEIRO

Impresso em 02/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da contribuição devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

A contribuinte foi regularmente notificada da decisão de primeira instância em 23/08/2014, pelo decurso de prazo da sua disponibilização na caixa postal no módulo e-CAC.

Em 19/09/2014, a contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando, em síntese:

Da não incidência da Cofins e contribuição para o PIS sobre os valores de reversão do IPI contabilizados sobre as saídas de açúcar

- As Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 estabelecem, expressamente, que não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS receitas referentes a "reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas".

*- Ocorre que, apesar de não destacar o IPI em suas notas fiscais de venda de açúcar, a Recorrente, de forma conservadora, atendendo a determinação da auditoria, contabilizava o IPI como forma de **provisionar** recursos para uma possível saída de caixa no futuro, caso não prevaleça seu entendimento sobre a não incidência do imposto. Esse registro representa uma provisão contábil, tendo em vista que a Recorrente não sabe se terá que empenhar recursos para fazer face a esta suposta obrigação - que, como mencionado, não reconhece como devida.*

- No entanto, uma vez que aqueles registros não poderão mais ser declarados como devidos, visto que não foram objeto de questionamento pelas autoridades fiscais e, dessa forma, não poderão ser considerados como obrigação para a empresa, em eventual insucesso em sua discussão judicial, outra não poderia ser a providência senão a sua reversão, segundo as normas contábeis.

(...) não é todo registro contábil credor no resultado que pode ser considerado receita para fins de incidência da contribuição

para o PIS e da COFINS. São receitas apenas aqueles registros que representem um ingresso de recursos novos para a empresa.

- Ocorre que, como demonstrado, a Recorrente estava obrigada a contabilizar o IPI que poderia vir a ser exigido, no futuro, a fim de atender aos princípios e normas contábeis, notadamente o do conservadorismo. Deveras, a contabilização do IPI era procedimento necessário, que não implicava, e nem poderia implicar, no reconhecimento da dívida. Pelo contrário, sem o lançamento, o IPI em questão nunca foi devido pela Recorrente, porque, até 2008, não se estabeleceu a relação jurídico-tributária que o tornasse devido, na forma prescrita no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

- (...) se o mero registro contábil do IPI não o tornou exigível, porque não constituída a dívida, é consequência lógica que a sua baixa não pode ser concebida como um ingresso de receita. Permissa vênia, beira o absurdo a afirmação de que a baixa contábil teria constituído um acréscimo patrimonial, tendo-se em conta que o mero registro contábil em nada modificou a situação patrimonial da Recorrente.

- Como se observa nos exemplos citados pelo Conselho Federal de Contabilidade [Resolução CFC nº 774/1994], a realização da receita, quando não decorrente da venda de bens e serviços, pressupõe a extinção de uma exigibilidade. Ora, sem dívida, não é essa a hipótese do caso em tela, porque os valores contabilizados como IPI incidente sobre a venda de açúcar nunca se tornaram exigíveis.

Dos créditos de PIS e COFINS sobre dispêndios no cultivo de cana-de-açúcar

- O processo agroindustrial desenvolvido pela Recorrente é, pois, uma atividade verticalizada, pois realiza a produção de cana-de-açúcar para processamento industrial, transformando o produto de origem vegetal (cana-de-açúcar) em açúcar, álcool e energia elétrica (derivada do bagaço), que são os produtos comercializados no mercado. Dessa forma, fica evidente que seu processo produtivo se inicia na lavoura com a formação e cultivo do canavial e finda com a produção do açúcar, do álcool e energia destinados ao consumo, após o processamento no seu parque industrial.

- (...) i) são distintas a sistemática da não cumulatividade do IPI e a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, de modo que o conceito de insumo legalmente previsto para aquele imposto não pode ser aplicado para essas contribuições; ii) para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS devem ser considerados insumos todos os bens e serviços utilizados na produção, independentemente do contato direto com o produto final, de se desgastarem ou serem consumidos no processo produtivo; iii) a contribuição para o PIS e a COFINS incidem sobre a receita bruta, o que autoriza, na sua sistemática própria de não cumulatividade, a apuração de créditos sobre todos os bens e serviços formadores do custo de produção, porque empregados na consecução dessa receita, e iv) os insumos sobre os quais a Recorrente apurou créditos atendem ao critério da

essencialidade, porque necessários e úteis ao seu processo produtivo de açúcar e álcool.

- (...) apenas os gastos com a formação da lavoura de cana-de-açúcar (até a cobertura das mudas no solo) são registrados na contabilidade como ativo imobilizado. Ao depois, os dispêndios para manutenção e tratamento da lavoura, bem como aqueles relativos ao corte, carregamento e transporte, da cana-de-açúcar são registrados contabilmente como custos agrícolas e alocados ao custo de produção do açúcar e álcool, pois conforme já demonstrado, devem ser considerados como insumos do processo produtivo da Recorrente.

Na véspera da sessão de julgamento do presente processo, em 17/05/2016, o patrono da contribuinte anexou memoriais com o novo argumento de que haveria *bis in idem* sobre a exigência de PIS/Cofins sobre a extinção da obrigação de IPI a pagar em face da decadência, vez que essa parcela já haveria sido tributada juntamente com a receita sobre venda de açúcar.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Da incidência da Cofins e contribuição para o PIS sobre os valores de reversão do IPI contabilizados sobre as saídas de açúcar

Alega a recorrente que os registros contábeis referentes à obrigações de IPI seriam de *provisões no passivo*, vez que não destacou o IPI nas suas vendas e nem o declarou em DCTF, e, sendo assim, as baixas posteriores desses valores em face da decadência do tributo, seriam reversões dessas provisões, que não integrariam a base de cálculo do PIS e da Cofins, eis que as Lei nºs 10.637/02 e 10.833/03 expressamente excluem receitas referentes a "reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas".

Entende a fiscalização que as receitas obtidas com a baixa das obrigações do IPI a pagar deveriam ter sido oferecidas pela recorrente à tributação das contribuições para o PIS e COFINS, assim como o foram em relação ao IRPJ, eis que houve a extinção de um passivo (obrigação) sem o desaparecimento concomitante de um ativo, de igual ou superior valor, constituindo um acréscimo patrimonial. Argumenta que a contrapartida do lançamento contábil em que ocorre a baixa da obrigação é uma conta de resultado credora (receita operacional). A fiscalização não acata a tese da contribuinte, pois a seu ver, os registros contábeis não seriam constituições de provisões, mas obrigações a pagar registradas no **passivo, vez que:**

(...) o IPI incidente na venda de açúcar foi deduzido na apuração do lucro líquido e não foi adicionado na determinação do lucro real, conforme se depreende do exame da Demonstração do Lucro Real constante da DIPJ ano-calendário 2003 às fls. 12014 a 12017, ficando demonstrado não se tratar de provisão, mas de uma verdadeira obrigação de IPI perante o fisco.

(...) o saldo contábil das obrigações de IPI a recolher era atualizado pelo contribuinte com juros calculados com a taxa SELIC, que é aplicável no pagamento de tributos federais, conforme se verifica nos demonstrativos de composição de saldo às fls. 561 a 564, às fls. 11415 a 11417 e Anexos II e III do Relatório de Fiscalização .

As receitas obtidas com a baixa das obrigações do IPI a pagar deveriam ter sido oferecidas à tributação das contribuições para o PIS e COFINS assim como foram oferecidas à tributação do IRPJ, como se verifica da análise da DRE representada a seguir.

DRE SPED CONTÁBIL ANO 2009				
Nível	Código	Cód. Estrut.	Conta	Total
4	31070100	1.01.05.01	RECEITAS TRIBUTARIAS	5.840.820,02
5	31101002	1.01.06.02.02	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS (vide Razão fls. 11412)	31.635.805,50
5	31101001	1.01.06.02.01	DESPESAS RECUPERADAS	321.313,19
5	31100501	1.01.06.01.01	RECEITAS COM AVALIAÇÃO/REAVLIAÇÃO – BOVINOS	938.602,60
Total (vide DIPJ AC 2009, ficha 07A, linha 37)				38.736.541,31

Em que pese as alegações da recorrente de que seus registros seriam constituições de provisões e, posteriormente, suas correspondentes reversões, conforme se depreende da análise da fiscalização acima efetuada na contabilidade da contribuinte, no ano-calendário de 2003, a contribuinte concedeu à situação o tratamento contábil de uma obrigação de IPI a pagar registrada no passivo e não da constituição de uma provisão.

Ademais, a pretensão da contribuinte de constituir provisão para uma obrigação legal de pagamento de tributos de valor e prazos certos não encontraria amparo nas normas de contabilidade, conforme se demonstra abaixo.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, mediante a Resolução CFC nº 1.066/05, aprovou a *NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas*, que apresenta as seguintes definições:

19.7.2.1.2 - Provisões Derivadas de Apropriações por Competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora, às vezes, seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência – o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão – a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

19.7.2.1.3 - Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto. O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de

ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta Norma.

(...)

19.7.2.1.5. Passivo é uma obrigação presente da entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.

19.7.2.1.6. Obrigação Legal é aquela que deriva de um contrato, por meio de termos explícitos ou implícitos, de lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

19.7.2.1.7. Obrigação Não-formalizada é aquela que surge quando a entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso, assume um compromisso.

19.7.2.1.8 - Contingência Passiva é:

a) uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou

b) uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

b.1) é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou b.2) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança.

19.7.2.1.9. Contingência Ativa é um possível ativo, decorrente de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.

(...)

19.7.3. PROVISÕES E OUTROS PASSIVOS

19.7.3.1. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar a fornecedores e provisões derivadas de apropriações por competência, porque há incertezas sobre o tempo ou o valor dos desembolsos futuros exigidos na liquidação. Contas a pagar a fornecedores são passivos a pagar por mercadorias ou serviços fornecidos, faturadas pelo fornecedor ou, formalmente, acordadas com este.

19.7.3.2. As Provisões Derivadas de Apropriações por Competência são, normalmente, classificadas como **contas a pagar a fornecedores ou outras contas a pagar, conforme a natureza do item a que estiverem relacionadas. As demais provisões devem ser apresentadas separadamente.**

(...)

Anexo II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

(...)

4. Tributos

a) *A administração da entidade entende que determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, ajuizou ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de provisão ou de contingência passiva, considerando os conceitos da norma.*

Em etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de contingência ativa, e não de contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é obrigação legal e, não, provisão ou contingência passiva.

(...)

Assim, mesmo que a contribuinte entenda inconstitucional a norma instituidora do tributo e não pretenda pagá-lo, sem um provimento judicial definitivo em sentido contrário, não pode se furta a contabilizar a obrigação legal respectiva no passivo pelo regime da competência ao tempo do fato gerador.

Assim, como a recorrente não constituiu a provisão na sua contabilidade, conforme apurado pela fiscalização, e nem poderia em face das normas contábeis acima transcritas, não há que se falar em sua posterior reversão para exclusão base da cálculo das contribuições não cumulativas.

De outra parte, também não pode prosperar a alegação da recorrente de que a baixa dos valores das obrigações tributárias de IPI em face da decadência não representaria ingressos de recursos novos tributáveis pelo PIS e pela Cofins.

A decadência do tributo, tal como o perdão de uma dívida, representa um acréscimo patrimonial para o devedor, cuja consequência é o nascimento da capacidade contributiva. A extinção do crédito tributário pela decadência constitui uma *receita*, que não pode ser qualificada como *financeira*, vez que não decorre de ganho em face da disponibilidade de recursos para terceiros em certo período de tempo, o que a caracteriza como uma receita tributável pela Cofins e pelo PIS.

Nesse sentido, a Cosit - Coordenação-Geral de Tributação já manifestou entendimento de que a remissão de dívida representa uma *receita operacional*, tributável pelo IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 17, DE 27 DE ABRIL DE 2010

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

Documento assinado digitalmente em 30/05/2016 por MP nº 2.208-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/05/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO

Impresso em 02/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

EMENTA: REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art.9º, § 3º, II da Resolução CFC No - 750, de 1993; PARECER CT/CFC No - 11, de 2004; art.187 da Lei No - 6.404, de 1976; arts. 373 e 374 do RIR, de 1999; art.3º da Lei No - 9.718, de 1998; art. 1º, § 3º, V, "b" da Lei No - 10.833, de 2003; , art. 1º, § 3º, V, "b", da Lei No - 10.637/2002; art.53 da Lei No - 9.430, de 1996; arts. 2º e 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF No 25, de 2003; art. 111, II do CTN.

A questão do perdão de dívida já foi apreciada, no âmbito do IRPJ, pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (1º CC), na 1ª Câmara, mediante o Acórdão 10197.057, de 16/12/2008, Relatora Sandra Maria Faroni, com a seguinte ementa: "PERDÃO DE DÍVIDA. TRIBUTAÇÃO. Constitui receita tributável o valor correspondente ao perdão de dívida concedido à empresa".

Também a 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF manifestou-se no mesmo sentido sobre o perdão de juros de mora, classificando-o como "outras receitas operacionais", tributáveis pelo IRPJ, CSLL e PIS/Cofins, conforme ementa abaixo:

Processo nº 10245.003784/2008-74

Acórdão nº 1401001.113– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 11 de fevereiro de 2014

Relator: Antonio Bezerra Neto

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO.

O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais".

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.

13.7 Insubsistências e superveniências

Insubsistência Passiva

“Insubsistência” é a condição de algo que deixa de existir, que desaparece. O vocábulo “passiva” tem o sentido de “negativa” ou “que causa efeito negativo”, que não se confunde com a expressão “do passivo” (das obrigações, do passivo exigível). Logo, a insubsistência passiva é relativa àquilo que, ao deixar de existir, provoca efeito negativo sobre o patrimônio. A mercadoria perdida em um incêndio, por exemplo, é uma insubsistência passiva. Não se trata, porém, de uma insubsistência do passivo. Como o que deixou de existir foi um bem, com a perda da mercadoria, houve insubsistência do ativo. Portanto, a conta Insubsistências Passivas é de despesa (de natureza devedora).

Insubsistência Ativa

Por analogia, “insubsistência ativa” é quando algo que deixou de existir provoca o aumento do patrimônio, vale dizer, significa “o efeito positivo de algo que deixou de existir”. Exemplo: a prescrição de uma dívida, que é uma insubsistência do passivo.

A conta Insubsistências Ativas é de receita (de natureza credora).

(...)

16. Uma vez que tal acréscimo patrimonial advém de uma receita, depreende-se que foi concretizado um fato que influenciará na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois houve aumento do lucro líquido (ou redução do prejuízo contábil).

16.1. Perdoada a dívida sem o pagamento dos juros, tal valor ficará disponível à empresa, que poderá empregá-lo da forma que melhor lhe aprouver. A disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial é fato gerador do imposto de renda, tal como previsto no art. 43, II, do CTN, in verbis:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

*II de proventos de qualquer natureza, **assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.***

(...)

16.2. Destarte, é irrefutável o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade) por parte da devedora, que é a presente recorrente, do qual há o inexorável surgimento de capacidade contributiva objetiva. Isso posto, o perdão de uma dívida de juros é fato gerador do imposto de renda.

17. Pelo entendimento como receita, encontram-se os seguintes pronunciamentos da RFB:

Solução de Consulta nº 17 SRRF01/ Disit

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/05/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL DE ALMEIDA NETO em 02/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO

Impresso em 02/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato impositivo se concretiza no momento do ato remittente."

DECISÃO Nº 297 de 21/12/2000 SRRF06

EMENTA: INSUBSISTÊNCIA PASSIVA.

À baixa de valor registrado no passivo, por insubsistência da obrigação de pagar (insubsistência passiva) corresponde uma receita tributável, no momento desta baixa.

Solução de Consulta nº 306 SRRF09/ Disit

O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais".

Solução de Consulta nº 31 SRRF10/ Disit

"LUCRO REAL. PERDÃO DE DÍVIDA. CRÉDITO DE SÓCIO.

Constitui receita da pessoa jurídica devedora a importância correspondente ao perdão de dívida, não havendo previsão legal para sua exclusão do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real."

(...)

Assim, com base nos argumentos citados acima, entendo que a extinção das obrigações tributárias de IPI da recorrente em face da decadência representam receitas tributáveis pelo PIS e pela Cofins.

Com relação ao novo argumento juntado ao processo pelo patrono da contribuinte na véspera do presente julgamento, de que haveria *bis in idem* na exigência de PIS/Cofins sobre os valores decaídos de IPI, que já teriam sido, conforme alega, oferecidos à tributação juntamente com a receita bruta, além da sua gritante intempestividade e da necessidade de eventual apuração do alegado na escrituração da contribuinte pela fiscalização, o mérito do argumento da contribuinte também não merece acolhida neste processo.

Há que se esclarecer que, por ocasião da venda dos produtos sobre os quais incidia o IPI (não destacado, nem declarado pela contribuinte), ainda não havia ocorrido a materialidade do PIS/Cofins objeto do presente auto de infração, o que somente veio a ocorrer após a extinção da obrigação do passivo (IPI a pagar) com a decadência do IPI, que representou o acréscimo da riqueza tributável.

Assim, o alegado recolhimento maior que o devido de PIS/Cofins sobre a receita na venda de açúcar é matéria estranha ao presente processo, o qual trata somente da exigência dessas contribuições em momento bem posterior, quando ocorreu a extinção da obrigação legal de pagar o IPI. Nessa linha, eventual pleito da contribuinte de restituição ou compensação decorrente de pagamento indevido deveria ter sido formulado em outro processo administrativo, em consonância com os prazos, forma e condições previstos na legislação tributária para os referidos institutos.

Dessa forma, o novo argumento da contribuinte apresentado em memoriais em nada muda o entendimento mais acima exarado por esta Relatora, de que é legítima a exigência de PIS/Cofins sobre a extinção da obrigação legal de pagar o IPI em face da sua decadência, vez que representa riqueza nova no patrimônio da contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, este Colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99². Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Conforme já decidido por este CARF, mediante o Acórdão nº 3403-002.824, de 24 de fevereiro de 2014, a fase agrícola da agroindústria também integra o seu processo produtivo para fins de aproveitamento de crédito das contribuições sociais não cumulativas, conforme se vê no voto condutor do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, abaixo transcrito:

(...)

Os referidos dispositivos legais, ao tratarem do direito de crédito das contribuições no regime não cumulativo, se referem a bens e serviços utilizados na "produção ou fabricação" de bens ou produtos destinados à venda.

Uma breve consulta ao Dicionário Aurélio permite constatar que os verbos "produzir" e "fabricar" possuem significados distintos. "Produzir" significa "gerar", "dar lugar ao aparecimento de algo", "criar".

Por seu turno, o verbo "fabricar" denota "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir".

Ao utilizar verbos com significados diferentes ligados pelo conectivo "ou", os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram o direito de crédito em relação aos processos de fabricação; aos processos de produção, que englobam atividades não industriais, e também aos processos produtivos mistos que envolvam aquelas duas atividades das quais resultem um bem ou um serviço que seja destinado à venda. Isto porque a partícula "ou" foi empregada com valor semântico inclusivo.

Quisesse o legislador excluir de forma deliberada a atividade mista (produção e fabricação), teria empregado no art. 3º, II, a expressão "ou...ou" ("ou produção ou fabricação").

No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria-prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria-prima (fabricação) por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase

² Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticidade: Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em

02/06/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por DIEGO DINIZ R

agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

Em outra linha de argumentação, é bom lembrar que o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pelo art.1º da Lei nº 10.256/01, estabeleceu que para o fim de incidência da contribuição previdenciária, "agroindústria" é definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Versando este processo sobre créditos de contribuições devidas ao sistema da seguridade social, forçoso concluir que a "industrialização de produção própria" foi contemplada pela legislação tributária como sendo uma atividade única, fato que também desautoriza a secção da atividade do contribuinte, tal como foi feito pela autoridade administrativa.

Portanto, com base nos dispositivos legais acima, tanto em relação ao cumprimento de obrigações tributárias, quanto para o fim de aproveitamento de créditos das contribuições, o processo produtivo da recorrente deve ser visto como um todo único, iniciando-se com a criação das mudas de eucalipto e terminando com o corte e o enfardamento das folhas de celulose, conforme descrito nos recursos apresentados.

(...)

Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento de recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional, no Acórdão nº 9303-003.069, da 3ª Turma, sessão de julgamento de 13/08/2014, ratifica o entendimento acima, conforme conclusão do voto condutor do Relator Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda abaixo:

(...)

Em suma, a legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios quanto à conceituação de "insumos" para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

(...)

No caso das indústrias de celulose, isso implica admitir não só os gastos incorridos na produção direta da celulose, mas também na própria produção da madeira que lhe serve de insumo.

Assim, todos os gastos incorridos como "insumos dos insumos", que no caso são aqueles necessários para a produção da madeira, devem ser considerados para atendimento da sistemática não cumulativa. Não faz sentido permitir o creditamento quando se compra a madeira e impedi-lo quando se incorre em gastos, por exemplo, no planejamento de plantio e investimento em tecnologia de produção da madeira, sendo que todos eles têm como objetivo incrementar a produção de celulose.

*Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional.*

Assim, no presente caso, devem ser analisadas se as seguintes glosas da fase agrícola estão em conformidade com o conceito de insumo exposto no presente Voto:

a) óleo diesel, outros óleos e graxa (vide Anexo VI do Relatório de Fiscalização);

b) serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida tratorizado, desmanche/confecção de cerca/transporte de benfeitorias, dessecação tratorizado, mecânica agrícola diversa, transporte de cana-de-açúcar para moagem, transporte de cana para plantio e de análises (vide Anexo VII do Relatório de Fiscalização).

Com relação às glosas sobre aquisições de óleos e graxas, consta no Anexo VI, na fl. 12.194, o rateio percentual desses dispêndios por aplicação na atividade da contribuinte, na seguinte forma:

ANEXO VI – RATEIO PER

APLICAÇÃO
30000 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - PRODUCAO AGRICOLA
30100 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - PLANEJAMENTO E CONTROLE AGRICOLA
30200 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - PARCERIA E TOPOGRAFIA
30300 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - EXPERIMENTACAO E PRODUCAO DE MUDAS
30500 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - HERBICIDA
30501 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - HERBICIDA (TRANSPORTE-RATEIO)
30502 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - HERBICIDA (MECANIZACAO-RATEIO)
30600 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - VINHACA
30701 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - PECUARIA DE CORTE
30702 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - PECUARIA DE LEITE
30703 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - EQUINOS
30800 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - AMOSTRAGEM E CONTROLE DE PRAGAS
30900 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - MATURADOR
31400 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - ADUBACAO
31401 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - ADUBACAO(TRANSPORTE-RATEIO)
31402 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - ADUBACAO(MECANIZACAO-RATEIO)
31500 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - PLANTIO
31501 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - PLANTIO(TRANSPORTE-RATEIO)
31502 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA - PLANTIO(MECANIZACAO-RATEIO)
40100 - GESTÃO - GESTAO
40300 - GESTÃO - RECURSOS HUMANOS
40401 - GESTÃO - MAO DE OBRA (TRANSPORTE-RATEIO)
40501 - GESTÃO - APOIO-M.OBRA (TRANSPORTE-RATEIO)
40502 - GESTÃO - APOIO-M.OBRA (MECANIZACAO-RATEIO)
40600 - GESTÃO - TRANSPORTE
40601 - GESTÃO - TRANSPORTE (TRANSPORTE-RATEIO)
40602 - GESTÃO - TRANSPORTE (MECANIZACAO-RATEIO)
40701 - GESTÃO - PREPARO DO SOLO (TRANSPORTE-RATEIO)
40702 - GESTÃO - PREPARO DO SOLO (MECANIZACAO-RATEIO)
40800 - GESTÃO - CONSERVACAO DE ESTRADAS
40801 - GESTÃO - CONSERV. ESTRADAS (TRANSPORTE-RATEIO)
40802 - GESTÃO - CONSERV. ESTRADAS (MECANIZACAO-RATEIO)
40900 - GESTÃO - ASFALTO
40901 - GESTÃO - ASFALTO (TRANSPORTE)
40902 - GESTÃO - ASFALTO (MECANIZACAO)
41000 - GESTÃO - AREA ADMINISTRATIVA
41100 - GESTÃO - CONSERVACAO GERAL AGRICOLA
41200 - GESTÃO - SEG.E SAUDE DO TRABALHO AGRICOLA
41306 - GESTÃO - SERVICOS SOCIAIS DIVERSOS
41400 - GESTÃO - ENGENHARIA CIVIL
45000 - GESTÃO - OPERACOES AGRICOLAS
45100 - GESTÃO - COLHEITA MECANIZADA
50200 - FINANCEIRO / SUPRIMENTOS - SUPRIMENTOS
50201 - FINANCEIRO / SUPRIMENTOS - SUPRIMENTOS (TRANSPORTE)
50202 - FINANCEIRO / SUPRIMENTOS - SUPRIMENTOS (MECANIZACAO)
50300 - FINANCEIRO / SUPRIMENTOS - ALMOXARIFADO INDUSTRIAL
50400 - FINANCEIRO / SUPRIMENTOS - ALMOXARIFADO AGRICOLA
50500 - FINANCEIRO / SUPRIMENTOS - ONICHA MEGAVAGA SUPRIMENTO AGRICOLA
60101 - FINANCEIRO / SUPRIMENTOS - MERCADO INTERNO
Total

Diante da ausência de comprovação, a cargo da recorrente, de que seriam vinculadas e essenciais ao cultivo da cana-de-açúcar, entendo que devem **ser mantidas as seguintes glosas das aquisições de óleos e graxas de aplicação sob os códigos: 30701, 30702 e 30703 (Produção Agrícola - Pecuária de Corte, Pecuária de Leite e Equinos), 40100 (Gestão - Gestão), 40300 (Gestão - Recursos Humanos), 41000 (Gestão - Área Administrativa), 41306 (Gestão - Serviços Sociais Diversos). As demais glosas de óleos e graxas listadas acima**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO - Assinado digitalmente em 31/0

5/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO - Assinado digitalmente em 02/06/2016 por ANTONIO CARLOS RITUM

, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por MARINA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em

02/06/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por DIEGO DINIZ R

IBEIRO

20

Impresso em 02/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

devem ser revertidas, eis que em conformidade com o conceito de insumo exposto neste Voto.

Nesse sentido, também foi decidido no Processo nº 10840.002778/200538, Acórdão nº 3402001.987 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de janeiro de 2013, para uma empresa do setor sucroalcooleiro, conforme trecho do Voto do Relator João Carlos Cassuli Junior abaixo:

(...)

*Voltando a atenção ao caso em concreto, analisando efetivamente os dispêndios cujo desconto de créditos fora obtido pela Autoridade Fiscal (**Combustível, Transporte de trabalhadores e Transporte da Cana de Açúcar**), está comprovado que referidos gastos estão contabilizados como “custo de produção” (ou gastos gerais de produção), e assim, alocadas na fase anterior (e indispensável) à geração da receita de venda, não transitando pelo resultado enquanto “despesa” (diretamente), e sim, no CPV (custo de produtos vendidos). Portanto, tais gastos não são “lançados” diretamente como despesa na Demonstração do Resultado, mas antes compõem os Estoques, apenas vindo a ser registrados no “resultado” através do CPV – Custo dos Produtos Vendidos.*

Assim sendo, entendo que referidos itens são indispensáveis ao processo produtivo do contribuinte, e são efetivamente, aplicados na produção dos produtos que são posteriormente destinados a venda. Se não participam “fisicamente”, em contato direto com o produto em fabricação do produto acabado (açúcar e álcool), não quer isso significar que não sejam insumos, para os fins de PIS e COFINS.

Em sentido análogo, já decidi esse Conselho:

(...)

Assim sendo, considerando que os dispêndios com combustíveis (expressamente permitidos), transportes de trabalhadores e no transporte de cana de açúcar, efetivamente são parte indissociável do processo produtivo da Recorrente, sem os quais não poderia levar a cabo sua atividade (a menos que adquirisse os insumos todos prontos – e teria, então direito ao crédito enquanto matéria-prima), entendo que assiste-lhe o direito ao desconto de créditos sobre aludidos insumos, merecendo provimento o recurso nesse particular.

(...)

No que concerne aos **serviços agrícolas** especificados no Anexo VII ao Relatório de Fiscalização, quais sejam, serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida tratorizado, desmanche/confecção de cerca/transporte de benfeitorias, dessecação tratorizada, mecânica agrícola diversa, transporte de cana-de-açúcar para moagem, transporte de cana para plantio e de análises; **todas as glosas correspondentes devem ser revertidas**, eis que tais serviços são essenciais e pertinentes ao

cultivo da cana-de-açúcar conforme suas especificações no Relatório de Fiscalização nas fls. 12.157/12.158.

Assim, em face do exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário**, para exonerar parcialmente o crédito tributário na parcela correspondente à reversão das seguintes glosas:

a) **óleos e graxas listadas** Anexo VI, na fl. 12.194, com exceção daquelas de aplicação sob os códigos: 30701, 30702 e 30703 (Produção Agrícola - Pecuária de Corte, Pecuária de Leite e Equinos), 40100 (Gestão - Gestão), 40300 (Gestão - Recursos Humanos), 41000 (Gestão - Área Administrativa), 41306 (Gestão - Serviços Sociais Diversos).

b) **serviços agrícolas** especificados no Anexo VII ao Relatório de Fiscalização, quais sejam, serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida tratorizado, desmanche/confecção de cerca/transporte de benfeitorias, dessecação tratorizada, mecânica agrícola diversa, transporte de cana-de-açúcar para moagem, transporte de cana para plantio e de análises.

É como voto.

(Assinatura Digital)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Declaração de Voto

Inicialmente, frise-se que a presente declaração de voto se refere apenas à parcela do mérito que versa sobre a incidência da Cofins e contribuição para o PIS sobre os valores de reversão do IPI contabilizados sobre as saídas de açúcar.

A Recorrente adotara a prática de não destacar o IPI nas notas fiscais de saída do açúcar, por entender que a exigência seria inconstitucional, optando por provisionar o valor devido a título do imposto não pago como uma *passivo*. Posteriormente, ultrapassado o prazo decadencial do tributo, a Recorrente operava a reversão desses passivos em sua escrituração contábil, entendendo o Fisco tratar-se essa reversão de receita tributável pelo PIS e a COFINS.

Entende a fiscalização que as receitas obtidas com a baixa das obrigações do IPI a pagar deveriam ter sido oferecidas pela recorrente à tributação das contribuições para o PIS e COFINS, assim como o foram em relação ao IRPJ, eis que houve a extinção de um passivo (obrigação) sem o desaparecimento concomitante de um ativo, de igual ou superior valor, constituindo um acréscimo patrimonial. Argumenta que a contrapartida do lançamento contábil em que ocorre a baixa da obrigação é uma conta de resultado credora (receita operacional). A fiscalização não acata a tese da contribuinte, pois a seu ver, os registros contábeis não seriam constituições de provisões, mas obrigações a pagar registradas no passivo.

Parece-nos ser indiscutível a natureza de receita dos valores decorrentes da reversão do passivo - afastando de resto a discussão sobre a caracterização enquanto provisão ou obrigação a pagar. A questão fulcral aqui é o oferecimento ou não desses valores à tributação do PIS e da COFINS no momento da saída do açúcar, o que configuraria um *bis in idem* a sua cobrança posteriormente, com a reversão.

Analisando os demonstrativos de apuração de PIS e Cofins de fls. 11423-11470, o que se verifica é que o cálculo das contribuições levou em consideração a integralidade da receita para compor a base de cálculo, excluindo apenas os valores do ICMS-ST, mas mantendo na base os valores a título de IPI, ainda que não efetivamente pagos.

Da mesma forma, ao se analisar as DACONs do período, verifica-se que a receita integral da venda de açúcar compôs o valor declarado como receita decorrente das vendas no mercado interno, caracterizando a base de cálculo das contribuições ao PIS e a Cofins, sem exclusão dos valores do IPI.

Isso indica claramente que os valores não pagos de IPI, registrados como provisões, já haviam sido oferecidos à tributação do PIS e da COFINS no momento da realização das operações, de modo pretender tributar a reversão desses valores após o transcurso do prazo decadencial, pelas mesmas contribuições, consiste em inescapável *bis in idem*.

O mesmo dinheiro (o valor do IPI não pago) estaria sendo sujeito às mesmas contribuições duas vezes: a primeira no oferecimento do valor integral da receita de venda dos bens, sem desconto do IPI não pago (conforme farta documentação dos autos), e a segunda no momento da reversão da provisão desse mesmo valor.

Em razão disso, entendemos ser equivocada a cobrança, pelo que damos integral provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte no tocante a esse tópico do mérito em análise.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

CÓPIA