



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

Processo nº 13855.720552/2014-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.030 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria PIS e COFINS
Recorrente USINA SANTO ANTONIO S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL.

A proposição de ação judicial, antes ou após o início da ação fiscal, importa na renúncia de discutir a matéria objeto da ação judicial na esfera administrativa.

CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização; e que insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados a venda não se restringe apenas às matérias primas, aos produtos intermediários, ao 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, mas alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

DESPESAS DE MOVIMENTAÇÃO E DE EMBARQUE DE MERCADORIAS EM ÁREA PORTUÁRIA DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA GERAR CRÉDITOS DE PIS E COFINS.

Por falta de previsão legal específica e por não se demonstrar que se referem a insumos necessários aos processo de produção, não geram créditos de PIS e COFINS as despesas com movimentação das mercadorias na área portuária e as despesas com o embarque dessas mercadorias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL.

A proposição de ação judicial, antes ou após o início da ação fiscal, importa na renúncia de discutir a matéria objeto da ação judicial na esfera administrativa.

CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização; e que insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados a venda não se restringe apenas às matérias primas, aos produtos intermediários, ao 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, mas alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

DESPESAS DE MOVIMENTAÇÃO E DE EMBARQUE DE MERCADORIAS EM ÁREA PORTUÁRIA DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA GERAR CRÉDITOS DE PIS E COFINS.

Por falta de previsão legal específica e por não se demonstrar que se referem a insumos necessários ao processo de produção, não geram créditos de PIS e COFINS as despesas com movimentação das mercadorias na área portuária e as despesas com o embarque dessas mercadorias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco..

Relatório

Trata este processo de autos de infração que constituem e exigem PIS e COFINS faturamento, incidência não cumulativa, para o período de apuração compreendido entre 01/03/2009 a 31/12/2010.

A contribuinte é usina cooperada da COPERSUCAR, que produz açúcar e álcool. A autoridade fiscal constatou que ela pretendeu aproveitar créditos de PIS e COFINS referentes a (i) despesas de movimentação e embarque de seus produtos em porto e (ii) despesas de fretes de transporte entre as unidades da cooperativa (transporte interno), todos elas rateados pela COPERSUCAR entre seus cooperados.

A autoridade fiscal entendeu que, por falta de expressa previsão legal, tais despesas não poderiam gerar crédito de PIS e COFINS.

Devido ao fato da COPERSUCAR enquadrar-se como cooperativa de produção, eis que comercializa a produção de açúcar e álcool das usinas cooperadas, ela apura alguns créditos de PIS/COFINS referentes às despesas de armazenagem e movimentação, corantes e fretes, os quais são rateados entre as usinas cooperadas.

A2) Da impossibilidade dos créditos de PIS/COFINS com o frete interno

Dentre os créditos acima relatados, que são gerados pela COPERSUCAR e apropriados pela USINA SANTO ANTONIO S/A, estão os créditos decorrentes dos transportes das mercadorias comercializadas. Para entender a natureza dos fretes referidos, deve ser entendido que a produção das usinas cooperadas fica disponibilizada para a COPERSUCAR nas unidades de produção. Portanto, a COPERSUCAR possui em cada uma das usinas cooperadas unidades filiais, nas quais estão estocados o açúcar e o etanol produzido. Desta forma, toda produção das cooperadas fica sob poder da COPERSUCAR que determina para quem e como deve ser comercializada.

Neste sentido, basicamente, tais fretes transportam a produção das filiais da COPERSUCAR para a unidade filial da mesma em Santos - SP, para que esta, posteriormente, efetue a exportação. Há ainda alguns fretes de transporte das unidades filiais da COPERSUCAR para os armazéns de estocagem. Tais informações podem ser confirmadas nas Notas Fiscais de Transporte amostradas.

A contribuinte foi beneficiada com sentença proferida no mandado de segurança n.0020812-28.2010.4.03.6100 permitindo-lhe o aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS sobre frete interno.

Portanto, a autoridade fiscal, com relação a essa matéria, efetuou o lançamento nos termos do artigo 63 da Lei n. 9.430, de 1996, com intenção preventiva. Além da exigência de ofício do crédito tributário, a autoridade fiscal determinou que a contribuinte

retificasse a contabilidade e todas as DACONs do período em tela e as posteriores. Em suas palavras:

Como o contribuinte permanece com saldo credor de créditos de PIS no período de março de 2009 a dezembro de 2010, havendo, porém, redução do saldo de tais créditos, o mesmo deverá retificar as Dacons e sua contabilidade conforme tabelas acima, inclusive as Dacons de todos os períodos posteriores a dezembro de 2010.

Como o contribuinte teve seu Saldo de CREDITO REMANESCENTE de COFINS zerado em dezembro de 2010, o mesmo deverá retificar todas as Dacons de períodos posteriores a dezembro de 2010 e sua contabilidade, considerando que o SALDO DE CREDITO DE MESES ANTERIORES de janeiro de 2011 seja 0 (zero).

Como houve saldo devedor de crédito de COFINS nos meses de Setembro, Novembro e Dezembro de 2010 nos Totais de R\$ 104.002,11, R\$ 114.898,67 e R\$ 906.744,59 (R\$ 848.491,94 com suspensão e R\$ 58.252,65 sem suspensão), respectivamente, tais valores foram lançados como COFINS a Pagar.

A contribuinte impugnou a exigência, alegando preliminar de nulidade por ter havido violação à ordem judicial, no que concerne ao frete interno. No mérito, defendeu seu direito ao crédito de PIS e de COFINS pelas despesas de movimentação dos produtos no porto e de embarque, bem como de crédito pelas despesas de frete interno. Apontou que essas despesas se referem a serviços que devem ser considerados insumos. E discutiu o conceito de insumo, divergindo do entendimento da autoridade fiscal. Por último, contraditou a exigência da autoridade fiscal para que ela procedesse à retificação da DACON e dos registros contábeis, afirmando que lhe falta suporte em lei.

Os julgadores a quo não acolheram a preliminar de nulidade por entenderem que não houve desrespeito à ordem judicial, pois o auto de infração, com relação à exigência decorrente da matéria submetida à apreciação da Justiça - fretes internos -, foi lavrado para prevenir decadência, atento às diretrizes postas pelo art. 63 da Lei n. 9.430, de 1996.

Quanto ao mérito, eles não apreciaram a contestação no que se refere à matéria créditos decorrentes de despesas com frete interno por que ela estaria sendo apreciada pela Justiça.

Com relação aos demais, os julgadores de 1º piso fundamentaram sua posição, divergindo da exposta pela contribuinte, quanto ao conceito de insumo para os fins de apuração de crédito de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa, qual seja, que insumo não é todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Sendo assim, eles entenderam que as despesas com movimentação de produtos na área portuária e com embarque desses produtos não se enquadram na definição dada pelas Leis.

Com relação à retificação da contabilidade e das declarações prestadas à Receita Federal, informaram que, com relação à primeira, a retificação é impositiva pela legislação societária e fiscal. E com relação à segunda, que a autoridade fiscal orientou a contribuinte a retificar as declarações, mas que essa indicação no ato fiscal não teria caráter

punitivo ou de constituição do crédito tributário. Concluíram que essa matéria é apenas procedimental, não envolvendo litígio, não merecendo manifestação da instância julgadora.

O Acórdão n. 14-53.450, proferido pela respeitável 14ª turma da Delegacia das Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, em 08/09/2014, ficou assim ementado:

Acórdão 14-53.450 - 14ª Turma da DRJ/RPO
Sessão de 08 de setembro de 2014
Processo 13855.720552/2014-32
Interessado USINA SANTO ANTONIO S/A
CNPJ/CPF 71.324.784/0001-51

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL.

A proposição de ação judicial, antes ou após o início da ação fiscal, importa na renúncia de discutir a matéria objeto da ação judicial na esfera administrativa, uma vez que as decisões judiciais se sobrepõem às administrativas, sendo analisados apenas os aspectos do lançamento não abrangidos pela ação mandamental.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL.

A proposição de ação judicial, antes ou após o início da ação fiscal, importa na renúncia de discutir a matéria objeto da ação judicial na esfera administrativa, uma vez que as decisões judiciais se sobrepõem às administrativas, sendo analisados apenas os aspectos do lançamento não abrangidos pela ação mandamental.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Acordam os membros da 14ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. FERNANDO A. PIRES MONTANARI - Presidente e Relator. Participaram ainda do presente julgamento os julgadores FERNANDO CESAR TOFOLI

QUEIROZ, GABRIELA FERNANDA GENTINA TAFNER e LÁZARO ROBERTO LANÇA.

A contribuinte ingressou com recurso voluntário, por meio do qual articula as razões por que pede o cancelamento e a insubsistência dos autos de infração. Em resumo:

(1) Conceito de insumo - Não cumulatividade do PIS e da COFINS. Direito ao crédito sobre os dispêndios glosados. Valores passíveis de serem registrados como créditos: gastos inerentes à atividade geradora de receitas do sujeito passivo. Racionalidade do sistema.

A contribuinte defendeu que o conceito de insumo adotado pela autoridade fiscal e pela autoridade julgadora não teria correspondência na Constituição Federal e nas Leis que tratam da matéria, nem pode ser emprestado da legislação do IPI. E que o critério para identificar o que é insumo deve finalístico, ou seja, ser ele meio necessário para se obter a receita. *In verbis*:

Daí porque, nada obstante o legislador possa definir os setores submetidos ao regime não cumulativo e o método para assegurá-la (tipo produto bruto, renda ou consumo), qualquer das opções não pode ser incoerente com o texto constitucional. O limite é o respeito à baliza da não cumulatividade. Significa dizer que, definidos os setores e o método para implementar o direito de crédito, a não cumulatividade deve ser garantida por inteiro, sem tolerar a incidência "em cascata", ainda que parcial. Caso contrário, haveria o exercício arbitrário do poder de tributar⁶.

(....)

Assim, o critério para a identificação de certo serviço ou bem como insumo é a sua pertinência com o contínuo desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica geradora de receita. Em decorrência, o insumo não está limitado ao serviço ou bem consumido no processo produtivo ou incorporado à mercadoria, conforme entendimento já manifestado pelo Fisco e defendido, no caso concreto, pelo acórdão DRJ ora impugnado. O direito ao crédito deve ser visto do ponto de vista finalístico. Aquilo que é adquirido para auferir receita ou, em outras palavras, em razão da venda de bens e serviços. O insumo representa um meio para atingir o fim, que é a receita.

"....ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições - que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições.."

".....: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte."

(2) Improcedência das razões apontadas para as glosas sobre os créditos relativos a embarque e movimentação (operação de elevação) das mercadorias que, na opinião da Fiscalização, não se enquadrariam no conceito de insumos.

Afirma que as glosas fiscais não podem prosperar. Eis que as despesas foram incorridas na atividade produtiva do açúcar destinado à exportação; são eles dispêndios referentes a serviços efetivamente utilizados como insumos na fabricação dos produtos destinados à exportação. Os serviços de carga (embarque) foram prestados por pessoa jurídica domiciliada no país nas operações portuárias atinentes às operações de venda das mercadorias ao exterior, e são, portanto insumos. Assim como com os gastos com armazenagem, aceitos pela autoridade fiscal, os de movimentação e embarque são necessários para que os produtos vendidos cheguem a seu destino e a contribuinte tenha condições de manter suas atividades geradoras de receitas.

(3) Da inexistência de determinação legal que exija a retificação da DACON e dos registros contábeis da ora Recorrente. Aquiescência da DRJ quanto ao procedimento da Recorrente.

A contribuinte alega que não existe determinação legal que a obrigue a retificar as DACONs e a sua contabilidade em virtude do auto de infração impugnado, nos termos das assertivas fiscais. E que, considerando a manifestação da DRJ, entende a contribuinte que a questão está definitivamente decidida a seu favor, não podendo a administração fiscal, em qualquer hipótese, exigir a retificação das DACONs citadas, face a aquiescência do órgão julgador. E ademais, a ausência de determinação legal que a embase, verifica-se a improcedência da autuação fiscal nesse ponto – o que teria sido reconhecido pela DRJ. Pede seu cancelamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Sobre o pedido de cancelamento da determinação de retificação da contabilidade e das declarações DACONs

A contribuinte argumenta que essa determinação fiscal não tem base em Lei; e que a decisão da DRJ lhe foi favorável e que a administração tributária passa, então, a não poder mais exigir as retificações dessas declarações.

Primeiramente, passo a expor a este Colegiado meu entendimento divergente.

Não tenho dúvida do dever da empresa de manter registro contábil atualizado e que reflita a sua verdadeira situação patrimonial, econômica, financeira, fiscal, gerencial, administrativa, operacional. É como leio o que dispõem a Lei n. 10.406, de 2002 (Código

Civil), a Lei Complementar n. 123, de 2006, (artigos 18 A e 27), a Lei n. 6.404, de 1976, o Decreto-lei n. 2.124, de 1984 (art. 5º); Lei n. 4.502, de 1964 (art. 46), entre vários dispositivos legais que tratam dessa matéria.

O Princípio da Verdade está no fundamento desse dever, pois o seu sentido não é criar um registro contábil feito para não refletir a situação real e verdadeira.

Portanto, a contribuinte não tem razão quando afirma que não há base em Lei para que se exija dela uma contabilidade correta, verdadeira.

Além disso, também divirjo da contribuinte quando argumenta que as obrigações acessórias (tributárias e fiscais) não têm base em Lei e não podem obrigar alguém a fazer algo. Não há conflito entre o dispositivo constitucional contido no inciso II do art. 5º da CF/1988 (o princípio da legalidade - "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei") e a legislação que estabelece e disciplina as obrigações acessórias.

As obrigações acessórias têm sua origem primeira em determinação posta em Lei, mas, elas, como desdobramentos dessa lei, não podem ser criadas e detalhadas somente em textos legais. É sistemática que corresponde aos princípios da eficiência, da economicidade, da especialidade derivada. Assim, é possível que as obrigações acessórias sejam instituídas por normas complementares (art. 96 e 100 do CTN).

A Secretaria da Receita Federal tem no artigo 16 da Lei n. 9.779, de 1999, previsão em lei para definir e disciplinar obrigações acessórias.

Lei n. 9.779, de 1999:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Nesse sentido, de ser legítima a obrigação acessória criada e disciplinada por legislação complementar, encontramos decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça. Como exemplo, temos o acórdão do REsp 1.105.947/PR:

Discute-se apenas a existência de lei autorizadora ou, caso não haja, a possibilidade dessa obrigação acessória ser criada por Instrução Normativa.

A aplicação do Princípio da Legalidade é controversa na doutrina, no que se refere às obrigações acessórias.

Isso porque o CTN, ao cuidar da incidência tributária em sentido estrito e da obrigação principal, referiu-se expressamente à exigência de lei, como não poderia deixar de ser (grifei): CTN, art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em **lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência.

No entanto, ao se referir à obrigação acessória, o CTN adotou o termo "legislação" (grifei): CTN, art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da **legislação** aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

A constatação é relevante, pois o legislador do CTN adota o termo "legislação" em seu sentido mais amplo, abarcando a lei e as normas infralegais: CTN, art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Assim, não há dúvida de que uma interpretação restrita do texto legal leva à conclusão de que a obrigação acessória prescinde de lei em sentido estrito.

Ocorre que, desnecessário dizer, a interpretação do CTN deve se harmonizar com o sistema constitucional vigente e, especificamente, com o Princípio da Legalidade.

O Tribunal de origem tangenciou essa discussão, pois entendeu que há lei autorizativa. Transcrevo trecho do voto-condutor (fl. 169):

Não desconheço ser a questão polêmica, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, mas descendo ao plano fático dos autos, cabe inferir que há lei precedente versando sobre o tema, qual seja a Lei nº 9.779/99, o que, em exame perfunctório, afasta a pretensa mácula ao texto constitucional.

De fato, desnecessário discorrer sobre a necessidade de lei, pois ela existe.

A Lei 9.779/1999 autoriza a instituição de obrigações acessórias pela Secretaria da Receita Federal, nos seguintes termos:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Essa norma deve ser interpretada à luz do art. 197 do CTN, que autoriza a requisição de informações relevantes para a fiscalização tributária:

(...)

No mundo atual, em que as declarações fiscais são enviadas quase que exclusivamente por meio eletrônico, pela rede mundial de computadores, seria inadequado interpretar o vetusto art. 197 do CTN no sentido de que a Secretaria da Receita Federal deveria solicitar informações individualmente, por intimações escritas em papel.

Interpreta-se a norma jurídica à luz de seu tempo. A administração tributária deve pautar sua atuação com base no Princípio da Eficiência.

O sistema tributário moderno baseia-se nas informações prestadas pelo próprio contribuinte e por terceiros envolvidos com as operações e situações tributadas, posteriormente verificadas pela Administração.

As relações de massa exigem essa sistemática para garantir a eficiência da arrecadação e a Justiça Fiscal.

Não fosse assim, seria necessária uma superestrutura fiscalizatória, em cada esfera de governo, capaz de auditar individualmente milhões de contribuintes a cada ano, o que é irreal, antieconômico e ineficiente.

A IN SRF 304/2003 atendeu essas diretrizes ao exigir informações por sistema informatizado disponibilizado pela própria Receita Federal (art. 2º da IN SRF 304/2003), tal qual as atuais declarações do Imposto de Renda ou de Compensação.

Importante destacar que o recorrente não discute a possibilidade de o Fisco exigir as informações. Impugna apenas a forma como isso é feita.

Nesse ponto, é de se reconhecer que a DIMOB é conveniente e prática para os contribuintes de boa-fé.

A declaração eletrônica entregue pelo próprio intermediário da operação de compra e venda de imóvel ou de aluguel (seja construtora, incorporadora, imobiliária ou administradora) afasta a necessidade de milhares de intimações pessoais e custosas informações individualizadas.

(....)

Assim, a exigência da DIMOB encontra respaldo no art. 16 da Lei 9.779/1999 e no art. 197 do CTN, além de atender ao Princípio da Eficiência, que deve pautar a atuação da administração tributária. Diante do exposto, **nego provimento ao**

Recurso Especial. É como voto. **RECURSO ESPECIAL Nº 1.105.947 - PR (2008/0261827-8); MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator).**

Também está em lei a competência da Receita Federal de exigir que a DACON seja corrigida. O artigo 7º da Lei n. 10.426, de 2002, define a obrigatoriedade da contribuinte de apresentar a declaração DACON. Por lógico que essa declaração deve espelhar a situação real ou verdadeira da declarante, e, sendo assim, os erros, omissões e imprecisões devem ser saneados, sob risco de tornar inócuo o sistema de informações fiscais da contribuinte e sua contabilidade. Vejamos:

Lei 10.426, de 2002:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#) (...)

§ 4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria Receita Federal.

§ 5º Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de dez dias, contados da ciência à intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do **caput**, observado o disposto nos §§ 1º a 3º.

Portanto, concluo declarando que, a meu ver, não pode ser considerado procedente a argumentação da contribuinte de que não há base legal para a obrigação acessória, e também que não há base legal para que a autoridade fiscal e administrativa possam determinar o cumprimento da obrigação acessória.

A contribuinte propõe que a decisão da DRJ implica que a administração tributária não mais poderia requerer a retificação dessas declarações a serem prestadas à Receita Federal. Creio que a contribuinte se equivoca a respeito. Não consigo ler no acórdão recorrido que os julgadores a quo tenham decidido subtrair da administração tributária a competência que lhe foi designada pelas leis e demais atos da legislação que tratam dos deveres fiscais e das obrigações acessórias.

Para justificar a necessidade da retificação da contabilidade e das declarações, a autoridade fiscal expôs que:

Como o contribuinte permanece com saldo credor de créditos de PIS no período de março de 2009 a dezembro de 2010, havendo, porém, redução do saldo de tais créditos, o mesmo deverá retificar as Dacons e sua contabilidade conforme tabelas acima, inclusive as Dacons de todos os períodos posteriores a dezembro de 2010.

Como o contribuinte teve seu Saldo de CREDITO REMANESCENTE de COFINS zerado em dezembro de 2010, o mesmo deverá retificar todas as Dacons de períodos posteriores a dezembro de 2010 e sua contabilidade,

considerando que o SALDO DE CREDITO DE MESES ANTERIORES de janeiro de 2011 seja 0 (zero).

Como houve saldo devedor de crédito de COFINS nos meses de Setembro, Novembro e Dezembro de 2010 nos Totais de R\$ 104.002,11, R\$ 114.898,67 e R\$ 906.744,59 (R\$ 848.491,94 com suspensão e R\$ 58.252,65 sem suspensão), respectivamente, tais valores foram lançados como COFINS a Pagar.

A determinação de retificação, além de ter base legal, foi justificada e é razoável. A meu ver, a contribuinte trouxe essa matéria ao contraditório, motivo por que entendo que o Colegiado deve se manifestar a seu respeito.

Tendo em vistas as considerações aqui apresentadas, proponho que não seja dado provimento às alegações da contribuinte a esse respeito.

Sobre a concomitância entre apreciação judicial e apreciação administrativa para a mesma matéria:

Esposo o entendimento adotado pela autoridade fiscal, de que o direito de crédito, conforme posto nas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não abarca o transporte dos produtos acabados entre as filiais da cooperativa.

Entretanto, conforme noticiado nos autos, há ação judicial que aprecia a possibilidade de créditos de PIS e COFINS referente a despesas com frete interno. A sentença foi favorável à contribuinte, mas se aguarda apreciação de recurso no tribunal.

Tendo em vista o que dispõe a Súmula CARF n.º 001, entendo que essa matéria do contraditório deve aguardar a decisão judicial. Por esta razão proponho a este Colegiado aplicar essa Súmula e manter a decisão do acórdão recorrido.

O sentido de não cumulatividade para o PIS e para a COFINS e a lógica básica para sua apuração

A Constituição Federal, em seu artigo 195, estabeleceu contribuições incidentes sobre as receitas ou faturamento do empregador, da empresa ou de entidade equiparada na forma da lei, cuja arrecadação desse tributo se constituiria em recursos a serem destinados a financiar a seguridade social. Ela, em seu § 12, atribuiu ao legislador ordinário a competência para a criação e o disciplinamento do regime de não cumulatividade dessas contribuições.

A Constituição Federal cria a incidência desses tributos sobre a receita ou a faturamento. Mas, são as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 que trazem elementos para definir as hipóteses de incidência e as de exclusão ou isenção.

Além disso, essas leis, regulam o PIS e a COFINS e pretendem vir ao encontro daquela previsão constitucional de um regime de não cumulatividade. Nesse sentido, elas trazem as regras para a determinação do valor devido dessas contribuições, e, para tanto,

preveem que o cálculo considere a redução por créditos apurados para fatores que concorreram para a obtenção dessa receita ou faturamento.

A regra da não cumulatividade estatuída pelo inciso II, § 3º do artigo 153 da CF/1988 para o IPI **não corresponde** ao regime de não cumulatividade previsto pelo § 12 do artigo 195 da mesma CF. E mesmo as regras das Leis acima citadas, que se apresentam como sob o manto desse regime de não cumulatividade, não correspondem à lógica e regime previsto para o IPI. Por isso propugno seja o regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS considerado um regime próprio e distinto daquele reservado ao IPI.

Todo o artigo 3º, caput e seus §§ e incisos, da Lei 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003, disciplina o creditamento para, por dedução ou abatimento, se determinar o valor devido dessas contribuições. O creditamento assim estabelecido pretende atender ao regime de não cumulatividade previsto na Constituição Federal e criado através das Leis aqui citadas. **E, até o momento, este é um ponto central em minha compreensão a respeito dessa matéria:**

1. **a materialidade desse tributo está na receita tributável;**
2. **a materialidade da não cumulatividade está na relação de dependência da receita tributável para com a ocorrência do fator previsto em lei - qual seja, corresponda à uma das hipóteses dos §§ e incisos do artigo 3º da Lei em tela-;**
3. **logo, o direito de creditamento está reservado para os fatores em que esteja demonstrado ser ele necessário para a geração da receita tributável.**

Apesar de mal traçadas, essas breves considerações representam, a meu ver, a lógica da não cumulatividade do PIS e da COFINS expressa na leitura conjugada dos artigos dessas Leis. Não faz sentido que se possa gerar creditamento a partir da ocorrência de fatores que não tenham relação de causação ou de concorrência para com a geração da receita a ser tributada. Contradiz essa lógica ler os incisos e §§ do artigo 3º desconectados dos demais artigos da mesma Lei, principalmente os artigos 1º e 2º.

Pressupostos para interpretar e identificar os insumos para o creditamento do PIS e da COFINS:

Além dessas considerações gerais, ainda preciso me aproximar de outro aspecto central da matéria: a referência a insumo constante nessas leis. Grande controvérsia se instalou a respeito desse creditamento, especialmente quanto ao inciso II, que traz o seguinte texto:

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 nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Principalmente os debates se centram na definição de insumos para efeito dessa regra. Os estudiosos sintetizam relatando a existência de três correntes de interpretação e decisão:

1. a primeira que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do IPI, e constantes nas Instruções Normativas da Receita Federal que tratam do PIS e da COFINS, e circunscrevem insumos a matérias primas, produtos intermediário e material de embalagem;
2. a segunda que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do Imposto de Renda, e identificam e separam os custos e despesas das operações e os custos e despesas não operacionais; insumos seriam toda e qualquer custo ou despesa operacional da pessoa jurídica;
3. a terceira que entende que o PIS e a COFINS deve se pautar por conceitos e definições próprias, que acaba por se afastar da visão estreita da primeira e, também, da visão alargada da segunda.

As duas primeiras perspectivas, (1º) para se tratar insumos no PIS e na COFINS a partir da legislação do IPI, malgrado ser a esposada pela Receita Federal em suas normativas, e (2ª) a que se alinha com a legislação do Imposto de Renda, vêm sendo questionadas recorrentemente.

Decisões proferidas nas altas cortes administrativas vêm assentando o entendimento da 3ª perspectiva, de que o PIS e a COFINS demandam critérios próprios. Dentre essas decisões destaco o bem fundamentado voto do Ilmo **Conselheiro Henrique Pinheiro Torres** na Câmara Superior de Recursos Fiscais - no Acórdão n.º 9303-01.035:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do **Conselheiro Julio César Alves Ramos**, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003- 61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu 'serviços',

de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Vejamos o dispositivo citado:

[...]

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo. Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional..

Por causa dessas considerações que entendo:

- (a) não se poder limitar o creditamento aos conceitos e critério advindos da legislação do IPI. Os insumos não se limitam às matérias primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem, e não se limitam à avaliação pela aplicação do critério de consumo/desgaste físico. Essa limitação não encontra sustentação no que dispôs a Constituição Federal e as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre a matéria;
- (b) não se pode acriticamente transpor para o creditamento do PIS e da COFINS os conceitos e regras da legislação do Imposto de Renda, pois, além de serem de materialidades distintas, essa legislação não se destina a tratar a hipótese de incidência do tributo contemplando a unidade de análise representada pela relação "insumo - processo - produto (ou serviço) destinados a venda", como é o caso do PIS e da COFINS.

Muito bem, prosseguindo: a meu ver, essas duas leis informam que dão direito a crédito os bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados a venda. Quando designam insumos, tenho como certo que se referem a fatores de produção, os fatores necessários para que os serviços possam estar em condições de serem prestados ou para que os bens e produtos possam ser obtidos em condições de serem destinados a venda. E quando afirmam que são os utilizados na prestação de serviços e na produção, depreendo que: são os utilizados na ação de prestar serviços ou na ação de produzir ou na ação de fabricar. Para se decidir que um bem ou serviço possa gerar crédito com relação a determinada receita tributada, **há que se perquirir em que medida esse bem ou serviço é fator necessário para a prestação do serviço ou para o processo de**

produção do produto ou bem destinado a venda, e geradores, em última instância, da receita tributada.

A meu sentir, não é o caso de restringir a que o bem ou serviço tenha sido utilizado como insumo do próprio produto a ser vendido ou do próprio serviço; ou que ele seja adstrito pelo princípio do contato físico, ou do desgaste ou transformação.

Embora o serviço prestado ou o produto vendido seja o *alfa* da obtenção da receita a ser tributada, a lei indica que o bem ou o serviço utilizado como insumo alcança a atividade de prestação do serviço ou a atividade de produção, direta ou indiretamente. Essa visão conjuga o "processo" e o "produto/serviço resultante do processo". Mas esses processos devem estar inequivocamente ligados ao serviço prestado ou ligados ao produto vendido. Para se justificar o creditamento, não basta demonstrar que os bens e serviços concorreram para o processo de produção, ou de fabricação, ou de prestação do serviço, mas é necessário em adição demonstrar para qual produto ou serviço aqueles fatores de produção ou insumos concorreram.

Concluídas essas considerações introdutórias, sinto-me em condições de propor passar à análise das questões de mérito.

Mérito

Da glosa dos serviços que a contribuinte alega serem insumos

A recorrente é uma empresa dedicada à exploração agrícola e pastoral, ao florestamento, à prestação de serviços nessas áreas, e à industrialização e comercialização de açúcar e de etanol, entre outras atividades. Ela é cooperada da COPERSUCAR.

Da análise do exposto nos prolegômenos acima, concluo, divergindo da contribuinte, que o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa ou como todo e qualquer bem ou serviço que gera receita tributável ("critério finalístico" pleno), mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos no processo que produz açúcar e álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa. Entendo que as regras de creditamento contidas nas Leis em discussão traçam orientações para enquadramento das situações reais e impõem limites, de modo que não são todo e qualquer custo ou despesa.

Por todas essas considerações feitas, proponho que não pode prosperar a argumentação da recorrente de que todos e qualquer custo e despesa de operação ou atividade relacionada à obtenção da receita tributável justifica o creditamento. E também proponho que não deve prevalecer a motivação da autoridade fiscal quando ela aplica apenas os conceitos da legislação do IPI para justificar as glosas.

Nesse sentido, as possibilidades para se caracterizar insumos não se limitam a:

- - quando se tratar de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, bens esses que efetivamente compõem ou se agregam ao bem final da etapa de industrialização;

- - quando se tratar de outros bens quaisquer, os quais não se agregam ao bem final, desde que sofram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em industrialização.
- aos bens obtidos por processo industrial.

A contribuinte defende que as despesas com movimentação das mercadorias na área portuária e as despesas com o embarque dessas mercadorias foram incorridas diretamente na atividade produtiva do açúcar destinado à exportação, e que eles correspondem a serviços efetivamente utilizados como insumo na fabricação dos produtos.

Contudo, as informações que constam dos autos me levam a concluir que as mercadorias ou produtos em questão já estavam acabados, finalizados, quanto ao processo de sua produção. A meu ver, nessa situação, não há que considerar que os serviços de movimentação no porto e de embarque para exportação sejam considerados como insumos da fabricação desses produtos.

Além disso, as regras de creditamento de PIS e COFINS que constam dessas leis não trazem expressa autorização para que esses tipos de despesas, mesmo que não consideradas insumos, possam gerar direito a crédito.

No caso em discussão neste processo, e divergindo da contribuinte, entendo que essas despesas não podem gerar o crédito pretendido, por não serem insumos, e por lhe faltar previsão na legislação.

Proponho ao Colegiado não dar provimento ao recurso voluntário.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator