RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 15940.720005/2017-66

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

Processo nº	15940.720005/2017-66
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**3201-001.471 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data	25 de outubro de 2018
Assunto	COFINS. RESSARCIMENTO
Recorrente	USINA ALTO ALEGRE S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

A interessada apresentou pedido eletrônico de ressarcimento de créditos oriundos da Cofins, apurada no 2º trimestre de 2014.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

> *Trata o presente processo do PER nº 13763.32767.240315.1.1.19-1791 (fls. 02 a 15), envolvendo crédito relativo à COFINS - incidência não cumulativa, referente ao 2º trimestre de 2014, no total de R$ 6.712.169,62, transmitido em 24/03/2015. Trata ainda, das DCOMP's nºs 29396.00629.301116.1.3.19-6205, 31334.28741.291216.1.3.19-*

2550 e 20610.13134.240217.1.3.19-0149 que citam aquele PER como possuidor das informações sobre o crédito (PER inicial).

O Despacho Decisório nº 108/2017 - SAORT/DRF/PPE (fls. 3.130/3.133) exarado pela Delegacia da Receita Federal em Presidente Prudente/SP deferiu em parte o Pedido de Ressarcimento.

No referido Despacho Decisório encontra-se consignado, resumidamente, que:

- *O processo administrativo nº 10835.720014/2017-57 trata da verificação dos créditos de PIS e COFINS - não cumulativos - períodos 01/2013 a 06/2015, que resultou em Auto de Infração - fls. 16/59, em decorrência da constituição indevida de créditos sobre dispêndios no cultivo de cana-de-açúcar e transporte de mercadorias entre estabelecimentos;*

- *Segundo o Relatório de Fiscalização daquele Auto de Infração, anexado às fls. 60 a 125, os créditos apurados indevidamente de COFINS não cumulativa, foram glosados de forma proporcional (rateio) às espécies de receitas (crédito vinculado à receita tributada no mercado interno, crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno;*

crédito vinculado à receita de exportação);

- *Foi reconhecido o direito ao ressarcimento de R$ 4.176.300,51 a título de COFINS - não cumulativa para o 2º trimestre de 2014 e homologadas as compensações.*

(...)

Cientificada da decisão, a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 3.139/3.146). Transcreve-se abaixo os itens que sintetizam toda a argumentação:

***1.** Dos fundamentos do Despacho Decisório **1.2.** Depreende-se ... do Despacho que, em razão das glosas de créditos aproveitados de PIS e COFINS ..., processo administrativo n° 15940.720014/2017-57, o valor de COFINS - mercado interno passível de ressarcimento, no PER/DCOMP nº 13763.32767.240315.1.1.19-1791, seria de apenas R$ 4.176.300,51. Por isso, não foi deferido o pedido de ressarcimento referente ao valor de R$ 2.535.869,11, objeto de glosa no citado procedimento fiscal.*

Apesar do deferimento parcial do pedido de ressarcimento, o crédito nele reconhecido seria suficiente para a compensação declarada pela Requerente, de modo que as declarações de compensação foram totalmente homologadas.

***2. Das razões pelas quais o Despacho Decisório deve ser reformado 2.1.** Conforme se demonstrará, é equivocado o deferimento parcial do pedido de ressarcimento ..., pautado nas glosas promovidas no procedimento fiscal n° 0810500.2016.00475, processo administrativo n°15940.720014/2017-57... a Requerente apresentou impugnação ao Auto de Infração lavrado ....*

Nos termos da impugnação apresentada, a Requerente defende a legalidade e regularidade dos créditos apurados e postula o cancelamento do auto de infração. Sucessivamente, ainda que mantidas as glosas, a Requerente sustenta que não poderá ser mantido o critério adotado pela Autoridade Fiscal para refazer a apuração das contribuições devidas e o saldo de crédito de PIS e COFINS. Com efeito, o deferimento do pedido de ressarcimento pressupõe a existência de saldos de contribuições superiores àquelas devidas pelo contribuinte, ou seja, a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor da Fazenda Nacional (Instrução Normativa n° 1060/2010, art. 5º; c.c. Instrução Normativa n° 1.300/2012, arts. 62 a 66).

Diante disso, após o julgamento da impugnação ao auto de infração n° 0810500.2016.00475, ter-se-á uma das três situações:

i) Se a impugnação for acolhida e o auto de infração ... for cancelado, não subsistirá a glosa ... Nessa hipótese, o pedido de ressarcimento PER/DComp nº 12163.42492.150415.1.5.19-9672 deverá ser integralmente deferimento;

ii) Se for acolhida a tese sucessiva desenvolvida na impugnação, confirmando-se as glosas de crédito e/ou os lançamentos por suposta omissão de receita, as apurações da contribuição para o PIS e da COFINS deverão ser refeitas, de modo a imputar os créditos apropriados primeiro para a compensação das contribuições devidas, e, depois, ajustar o pedido de ressarcimento, a depender do saldo remanescente dos créditos reconhecidos.

Nessa hipótese, os créditos passíveis de deferimento no pedido de ressarcimento PER/DComp nº 13763.32767.240315.1.1.19-1791 também deverão ser ajustados, pois o saldo disponível para ressarcimento, provavelmente, será inferior ao ora deferido;

iii) Se a impugnação ao auto de infração não for acolhida, aí sim, e somente assim, o Despacho Decisório ora atacado não será afetado.

***2.2.** Embora o mérito da defesa ao auto de infração ... processo administrativo n° 15940.720014/2017-57, deva ser apreciado naquele processo, por cautela, passa-se a tecer alguns esclarecimentos ...*

***2.2.1.** Colhe-se do relatório de fiscalização que a Requerente teria cometido as seguintes infrações relativas à contribuição para o PIS e à COFINS:*

a) Nos períodos de apuração 04/2012, 04/2013 e 01/2014: não oferecimento à tributação de receitas decorrentes da baixa de dívidas de IPI, que teriam sido lançadas em conta do passivo e posteriormente baixadas, após perda do direito do fisco de cobrá-las;

b) No período de apuração 01/2013 a 06/2015:

b.1) apuração de créditos sobre aquisição de bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar, que não teriam sido direta e imediatamente utilizados na fabricação de açúcar e álcool, e, por isso, não poderiam ser entendidos como insumos;

b.2) apuração de créditos sobre despesas de transporte entre seus estabelecimentos de produtos acabados ou em elaboração, consistentes em i)

industrialização efetuada para outra empresa; ii) remessa para industrialização por encomenda; iii) retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda; iv) transferência de material de uso ou consumo; e v) transferência de produção do estabelecimento;

b.3) utilização dos créditos presumidos sobre compra de cana-de-açúcar de pessoas físicas, em parte, nos pedidos de ressarcimento.

2.2.2. *No que concerne ao item "a" acima, a Requerente esclareceu que o Auditor Fiscal partiu de premissa de que a baixa da provisão contábil de valores relativos ao IPI incidente na venda de açúcar, atingidos pela decadência, configuraria extinção de um passivo, sem o correspondente desaparecimento de um ativo e, por isso, deveria ser reconhecida como nova receita. A partir dessa proposição, o Agente Autuante afastou o tratamento contábil dado pela Requerente, transformando provisão em passivo.*

Ocorre que, mesmo que se admita a existência de passivo e a geração de receita em função da reversão da provisão, é forçoso reconhecer que aqueles valores provisionados - correspondentes ao IPI não destacado -já tinham sido oferecidos à tributação. É que todo o valor da venda do açúcar, inclusive aquele relativo ao IPI supostamente incidente, era oferecido à tributação do PIS e da COFINS, embora o mencionado imposto não compusesse a base de cálculo dessas contribuições.

Portanto, como detalhadamente demonstrado na impugnação ao auto de infração, a receita composta pelo valor que corresponderia ao IPI (que não foi recolhido) sofreu a incidência do PIS e da COFINS, no momento da saída do açúcar, mesmo não integrando a base de cálculo das contribuições. Sendo assim, o lançamento lá combatido caracteriza bis in idem, o que leva à necessidade de seu cancelamento.

2.2.3. *Em relação à apuração de créditos sobre aquisição de bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar (item b.1 acima), a Requerente demonstrou a insubsistência dos fundamentos adotados...*

Como demonstrado na impugnação, os fundamentos adotados na autuação, primeiro, desconsideram as peculiaridades do processo produtivo ...,

segregando, indevidamente, a etapa agrícola da produção; depois, estão pautados na interpretação equivocada da legislação do PIS e COFINS, ao "conceituar" insumo de forma contrária à lei; por fim, a autuação está em desacordo com o entendimento recente e reiteradamente manifestado pelo ...

(CARF), assim como do ... (STJ).

Portanto, ... nem a glosa dos créditos apurados, nem tampouco o lançamento de débitos decorrentes dessa glosa, poderão ser mantidos.

> ***2.2.3.*** *... a Requerente demonstrou a insubsistência do fundamento, também amparado na legislação do IPI, para glosar créditos apurados sobre despesas de transporte entre os estabelecimentos da Requerente de produtos acabados ou em elaboração, além de material de uso ou consumo (item b.2 acima).*
>
> *Mais uma vez a posição do Auditor Fiscal se dissociou do entendimento adotado pelo CARF, que, reiteradamente, vem admitindo a apuração de créditos de PIS e COFINS na remessa de insumos de um estabelecimento a outro do mesmo contribuinte, de produtos em elaboração, assim como de produtos acabados.*
>
> *Além disso, mesmo que se entenda que a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com transporte não pode ser admitida em todas as hipóteses consideradas pela Requerente, ainda assim a autuação não poderá ser integralmente mantida, porque, ao contrário do que relatado pelo Auditor Fiscal, a maior parte dos créditos apurados pela Requerente sob essa rubrica se refere, na realidade, ao frete utilizado na remessa para industrialização. E como observado, essa operação é expressamente prevista e disciplinada na legislação do ICMS (RICMS/SP. art. 401: RICMS/PR, art. 334), e também está expressamente prevista no Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta o IPI.*
>
> ***2.2.4.*** *No que toca à utilização dos créditos presumidos (item b.3 acima), a Requerente esclareceu que, ao apresentar o pedido de ressarcimento dos créditos..., deixou de distinguir os créditos presumidos apurados sobre a cana-de-açúcar adquirida de pessoas físicas. Por isso, foi postulado o ressarcimento indevido de crédito presumido nas competências abril/2013 a julho/2013.*
>
> *... os créditos apropriados pela Requerente eram significativamente superiores às contribuições devidas. Sendo assim, se procedente a impugnação ao auto de infração, os créditos presumidos excluídos do pedido de ressarcimento serão computados na compensação de contribuições devidas e os demais créditos que assim haviam sido computados integrarão o pedido de ressarcimento.*
>
> *Logo, com o cancelamento do auto de infração, o saldo de créditos passíveis de ressarcimento, ... não sofrerá alteração.*
>
> ***2.3.*** *Portanto, a procedência da defesa ao auto de infração n° 0810500.2016.00475, ainda que parcial, implicará, necessariamente, na reforma do Despacho Decisório n° 108/2017...*
>
> *... o julgamento desta manifestação de inconformidade deverá aguardar o julgamento da impugnação apresentada no processo administrativo n° 15940.720014/2017-57...*
>
> *É o relatório.*

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora julgou improcedente em parte a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/JFA n.º 09-65.696, de 15/02/2018 (fls. 3227 e ss.), assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Data do fato gerador: 30/04/2012, 30/04/2013, 31/01/2014 BASE DE CÁLCULO. EXTINÇÃO DE PASSIVO. RECEITA. CARACTERIZAÇÃO.

Constitui receita tributável na sistemática de apuração não cumulativa a receita decorrente da extinção de uma obrigação constante 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.

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014 CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

1. No cálculo da Cofins não-cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. 2. Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de açúcar e álcool, 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 álcool produzidos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

1.Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da legalidade, da razoabilidade, do não confisco ou da capacidade contributiva, dentre outros, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado. 2.A doutrina trazida ao processo, não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa. 3.A jurisprudência judicial colacionada não possui legalmente eficácia normativa, não se constituindo em norma geral de direito tributário se não atendidos nenhum dos requisitos previstos no § 6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972. 4. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo quando da existência de Súmula do CARF vinculando a administração tributária federal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 3258 e ss., por meio do qual repete, basicamente, os mesmos argumentos já declinados em sua impugnação.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente apresentou diversos pedidos eletrônicos de ressarcimento de créditos de PIS/Cofins, os quais também serão, nesta mesma assentada, julgados em conjunto com os autos de infração dessas contribuições lavrados em decorrência da insuficiência de recolhimento.

Contestado o lançamento, a DRJ manteve-o na integralidade.

Em síntese, foram as seguintes as infrações verificadas: a) não oferecimento à tributação das receitas decorrentes das baixas das obrigações de IPI a pagar/recolher; b) créditos indevidos sobre gastos realizados no cultivo da cana-de-açúcar; c) créditos indevidos sobre despesas de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente; d) crédito presumido indevido sobre a aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas para dedução das contribuições apuradas ao invés de utilizá-los nos pedidos de ressarcimento.

No respeitante à primeira matéria, alega a Recorrente que, em apreço ao princípio da prudência, fez **uma mera transferência de receita** (que, no período em que auferida, teria sido tributada pelo PIS/Cofins), **não uma transferência de IPI** (que não teria sido cobrado!), de uma conta contábil para uma conta de provisão deste imposto, em face da possibilidade de vir a ser cobrada pelo Fisco dos valores que deixaram de ser exigidos de seus clientes nas operações de venda que realizou.

Para Recorrente, portanto, haveria, se mantida a autuação, a tributação da mesma receita duas vezes: quando do seu efetivo auferimento e quando da reversão da "provisão do IPI".

É, com efeito, o que ocorreria, se os fatos se verificaram conforme descritos no recurso.

Ante o exposto, voto para **CONVERTER** o julgamento em diligência, a fim de que a autoridade preparadora verifique:

a) se em todos os meses em que houve a constituição da provisão do IPI a base de cálculo do PIS/Cofins informada no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon correspondia ao faturamento antes da contabilização desta provisão;

b) se o total das receitas auferidas em cada um desses meses foi oferecido à tributação pelo PIS/Cofins.

Por fim, a Recorrente deve ser intimada para que, se assim desejar, manifeste-se sobre o resultado da diligência.

Após, retornem os autos a este colegiado para continuidade do presente julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza