



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15940.720009/2017-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-005.488 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2019
Recorrente USINA ALTO ALEGRE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2013 a 31/03/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS DO CONTRIBUINTE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Os fretes e dispêndios para transferência de insumos entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte são componentes do custo de produção e essenciais ao contexto produtivo. Portanto, geram direito de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, conforme artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e Resp 1.221.170/PR.

DUPLA TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe tributar a parcela do faturamento já foi oferecida à tributação em momento anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos realizados no cultivo da cana-de-açúcar e do transporte de mercadorias (em elaboração ou acabados) entre estabelecimentos da Recorrente e excluir a exigência sobre as baixas da provisão do IPI.

(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, Tatiana Josefovich Belisario, Hécio Lafetá Reis, 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 1º trimestre de 2013.

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

Trata o presente processo do Pedido de Ressarcimento - PER nº 35956.82891.310315.1.1.10-6741 (fls. 02/05), envolvendo crédito relativo ao PIS - incidência não cumulativa - Mercado Interno, referente ao 1º trimestre de 2013, no total de R\$ 22.462,28.

Trata ainda, da DCOMP nº 36724.47293.301116.1.3.10-2460 (fls. 3.102/3.105) que cita aquele PER como possuidor das informações sobre o crédito (PER inicial).

O Despacho Decisório nº 145/2017 - SAORT/DRF/PPE (fls. 3115/3118) exarado pela Delegacia da Receita Federal em Presidente Prudente/SP deferiu em parte o Pedido de Ressarcimento e homologou parcialmente a compensação. No referido Despacho Decisório encontra-se consignado, resumidamente, que:

- O PER nº 37876.46769.310315.1.1.08-7204 - fls. 06 a 08 foi transferido para processo nº 10835.720.767/2017-46;

- A DCOMP nº 36724.47293.301116.1.3.10-2460 que cita o PER nº 35956.82891.310315.1.1.10-6741 como inicial solicitou a compensação de débito de IRPJ no valor de R\$ 11.231,14;

- 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. 09/52, em decorrência da constituição indevida de créditos sobre dispêndios no cultivo de cana-de-açúcar e transporte de mercadorias entre estabelecimentos;

- Naquele mesmo processo ainda restou verificada a utilização indevida dos créditos presumidos sobre compra de cana de açúcar de pessoas físicas nos pedidos de ressarcimento ao invés de deduzir referidos créditos das contribuições apuradas;

- Segundo o Relatório de Fiscalização daquele Auto de Infração, anexado às fls. 53 a 118 do presente processo, os créditos apurados indevidamente de PIS não cumulativo, 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);

· A empresa se utilizou indevidamente do crédito presumido sobre aquisição de cana-de-açúcar nos pedidos de ressarcimento. Referidos créditos foram deslocados para dedução do PIS devido e glosados dos créditos pleiteados nos PERs;

· Foram efetuadas as glosas de PIS – mercado interno, sendo que o crédito presumido foi deslocado do PER e utilizado para dedução do PIS devido, restando apurado:

(...)

• A homologação parcial da DCOMP se deu em virtude do reconhecimento parcial do crédito pleiteado, pois o débito a ser extinto tinha como principal o valor de R\$ 11.231,14;

Cientificada da decisão (fls. 2.807/2.808), a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 3.124/3.131). 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 nº 15940.720014/2017-57, o valor de COFINS - exportação passível de ressarcimento, no PER/DComp nº 03356.54627.310315.1.1.09-0161, seria de apenas R\$ 373.258,30. Por isso, não foi deferido o pedido de ressarcimento referente ao valor de R\$ 84.527,60, 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 (PER/DComp nº 03356.54627.310315.1.1.09-0161), pautado nas glosas promovidas no procedimento fiscal nº 0810500.2016.00475, processo administrativo nº 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 nº 1060/2010, art. 5º; c.c. Instrução Normativa nº 1.300/2012, arts. 62 a 66).

Diante disso, após o julgamento da impugnação ao auto de infração nº 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 03356.54627.310315.1.1.09-0161 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 03356.54627.310315.1.1.09-0161 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 nº 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, pelas razões exaustivamente desenvolvidas pela Requerente em sua defesa, 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 nº 0810500.2016.00475, ainda que parcial, implicará, necessariamente, na reforma do Despacho Decisório nº 102/2017...

... o julgamento desta manifestação de inconformidade deverá aguardar o julgamento da impugnação apresentada no processo administrativo nº 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 09-65.879, de 26/10/2017 (fls. 3213 e ss.), assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2013 a 31/03/2013

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: 31/01/2013 a 31/03/2013 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. 3237 e ss., por meio do qual repete, basicamente, os mesmos argumentos já declinados em sua impugnação.

Em 25/10/2018, os autos foram baixados em diligência, a fim de que a autoridade preparadora verificasse: 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 e b) se o total das receitas auferidas em cada um desses meses foi oferecido à tributação pelo PIS/Cofins.

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

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 3201-005.488 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15940.720009/2017-44

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. Apreciados pela unidade de origem, foram lavrados autos de infração, destinados à constituição de crédito tributário decorrente das mesmas contribuições, em face da insuficiência de recolhimento (processo nº 15940.720014/2017-57).

Assim, tratando-se das mesmas matérias e dos mesmos fatos, passamos a transcrever aqui, adotando-o como razão de decidir, o voto condutor do acórdão proferido nos autos do processo em referência (nº 15940.720014/2017-57):

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, remanesce o litígio sobre as seguintes matérias: 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 (não há litígio sobre esta última matéria, uma vez que a defesa reconhece que o pleito de ressarcimento foi, no caso, indevido).

Os motivos pelos quais a DRJ julgou improcedente foram bem esclarecidos no acórdão recorrido, razão pela qual passamos a transcrevê-los, na íntegra, aqui, para que aos demais integrantes da Turma seja dado pleno conhecimento das controvérsias, mas a respeito dos quais faremos, ao final de sua transcrição, importantes considerações, que, como se verá, nos levarão a adotar, nos pontos a serem suscitados e pelas razões a seguir expostas, entendimento dele divergente:

Os Autos de Infração de PIS e de COFINS (fls. 7.399/7.442) foram lavrados em decorrência do não oferecimento à tributação de receitas decorrentes da extinção de uma obrigação constante do Passivo sem a correspondente extinção do Ativo e, ainda, da constituição indevida de crédito sobre aquisições no mercado interno e insuficiência de recolhimento das contribuições em virtude das infrações apuradas, tudo conforme Relatório de Fiscalização (fls. 7.443/7.508).

Primeiramente é importante ressaltar que o item 2.1 das razões de defesa (**Da utilização dos créditos presumidos sobre compra de cana-de-açúcar de pessoas físicas**), não será aqui abordado, eis que a empresa se insurgiria contra ele, somente se a impugnação fosse considerada procedente. Tendo em vista que a impugnação foi considerada improcedente o referido item não será analisado no presente voto.

Da Extinção do Passivo A divergência da impugnante em relação à questão da extinção do passivo, por ela denominado "2.2. Do oferecimento dos valores à tributação do PIS e da COFINS no momento da saída do açúcar e consequente bis in idem na cobrança no

momento da reversão do IPI", envolve a definição da natureza dos valores contabilizados na conta nº 22030201 – IPI (a partir de 17/11/1997) e de sua baixa posterior. A autoridade fiscal entende tratar-se de passivo representativo de dívida do contribuinte, que, por seu turno, defende tratar-se de provisão cuja reversão, por dispositivo legal, não integraria a base de cálculo das contribuições.

Os lançamentos àquela conta estão ligados ao Imposto sobre Produtos Industrializados incidentes sobre a venda de açúcar de produção própria, conforme estabelecido no Decreto nº 6.006, de 2006. Por entender indevida a incidência do tributo, o contribuinte adotou, inicialmente, a postura unilateral de não o declarar em DCTF ou recolher, tendo, posteriormente, proposto ação judicial para ver reconhecida a inconstitucionalidade daquele diploma legal.

Os pedidos formulados pela empresa no âmbito judicial não lograram êxito, conforme descrito no Relatório de Fiscalização, especificamente às fls. 7467/7468. Portanto, prevalece a regra contestada, apesar da irrisignação do contribuinte.

Importante ressaltar que o julgador administrativo não possui competência para examinar a constitucionalidade de norma regularmente inserida no ordenamento.

Não obstante, a questão da existência ou não de obrigação decorrente da incidência da norma que fixou em 5% a alíquota sobre as vendas de açúcar feitas pela autuada, é central a conceituação de despesa e provisão para a correta definição da diferenças entre suas características.

A Resolução CFC nº 1.066, de 2005, que aprovou a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, assim definiu provisão:

19.7.2.1.3 - Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto.

A mesma Resolução define Passivo:

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.

E prossegue:

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.

Assim, numa primeira aproximação, o que diferencia provisões de obrigações é o grau de incerteza sobre a sua ocorrência ou exigibilidade. Ao expor alguns exemplos acerca do tratamento a ser dado a contingências passivas e ativas, a Resolução 1.066 trata especificamente de tributos no item 4 de seu Anexo II:

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.** (negritos acrescidos)

No mesmo sentido se pronuncia a doutrina na palavra de Edmar Oliveira Andrade Filho em sua obra Imposto de Renda das Empresas, Ed. Atlas, 2ª edição, São Paulo, 2005:

Salvo em casos especialíssimos, são impróprias as provisões constituídas para fazer registrar valores relativos a desembolsos futuros por conta de tributos que podem estar

sendo questionados no âmbito administrativo ou judiciário. Aqui há que se fazer uma distinção, porque as diferentes razões que justificam o não-pagamento de um tributo podem acarretar diferentes consequências.

De fato, quando determinado contribuinte argúi, perante o Poder Judiciário, ser determinada norma inconstitucional, os valores que seriam devidos com base na norma impugnada, por fatos geradores ocorridos antes da decisão final favorável a ele, não constituem provisão, mas obrigação tributária. Com efeito, a teor do § 1º do art. 113 do CTN, o que determina o surgimento da obrigação tributária é a ocorrência do fato gerador. Portanto, se o contribuinte pratica a conduta que conduziria ao nascimento de obrigação tributária válida, não pode deixar de contabilizar a obrigação respectiva, salvo quando tiver decisão final com trânsito em julgado a seu favor que declare a invalidade da norma contestada. Conforme dispõe o inciso X do art. 156 do CTN, somente essa decisão é que desconstitui a obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador. Outra possibilidade de desconstituição da obrigação tributária é o escoamento dos prazos de decadência ou de prescrição assinados na lei. Antes disso, não há como deixar de reconhecer a obrigação tributária respectiva, salvo nos casos em que a inconstitucionalidade da lei é flagrante ou já foi reconhecida em favor de outros contribuintes.

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

O surgimento do crédito tributário decorre de sua natureza de obrigação definida em lei e não em contrato regido pela vontade dos particulares, donde a irrelevância, para a incidência da norma tributária, do entendimento do contribuinte de que esta seria inconstitucional. Somente o trânsito em julgado de uma ação judicial pode afastar a incidência da norma e o conseqüente surgimento da obrigação tributária. No caso, nem mesmo suporte judiciário conseguiu o contribuinte para sua tese.

E mais, importa ressaltar que não procedem possíveis argumentos de que na ausência de lançamento formalizando o crédito tributário, este não seria devido.

E a doutrina também contraria tal entendimento. Maria Rita Ferragut, no artigo Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário, publicado na obra coletiva Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, leciona:

Relação é o vínculo que se instaura entre sujeitos em razão da ocorrência de determinado fato jurídico, situando-se no conseqüente de uma norma individual e concreta.

...

A relação nasce no instante em que a norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração, ingressa no sistema do direito positivo. Surge, nesse sentido, em decorrência do fato jurídico, que é jurídico em virtude da norma, jurídica, por sua vez, em face do direito positivo.

...

O CTN estabelece a existência de três espécies de lançamento: de ofício (art. 149), por declaração (art. 147) e o denominado ‘lançamento por homologação’ (art. 150). Vejamos a seguir cada um deles.

...

‘Lançamento por homologação’ é espécie de procedimento em que os tributos têm que ser calculados e recolhidos independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, vale dizer, sem que haja lançamento por parte do Fisco.

...

Uma das questões muito discutidas na atualidade, é a de saber se é indispensável, para a configuração da obrigação tributária, a existência de um ato jurídico administrativo de aplicação da norma geral e abstrata (lançamento), uma vez que o nosso ordenamento prevê hipóteses em que o pagamento do tributo deva ser realizado anteriormente a qualquer intervenção da Administração, no sentido de declarar a ocorrência do fato jurídico e estabelecer a prestação tributária individualizada.

A resposta é negativa. Uma interpretação sistemática do ordenamento nos levará, com elevado grau de segurança, à conclusão de que a lei confere aos particulares competência para, em muitos casos, declarar, em linguagem competente, a ocorrência do fato jurídico e constituir a relação jurídica tributária, vínculo abstrato que confere ao sujeito ativo o direito de exigir determinado comportamento do sujeito passivo. Nesse sentido, não há como deixar de reconhecer na atividade deste último um ato de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto.

...

Diante de todo o exposto, insistimos: não pretendemos reconhecer a imprescindibilidade do enunciado jurídico individual e concreto na constituição do crédito. O lançamento é prescindível para a fenomenologia da incidência tributária, ao passo que um enunciado individual e concreto (expedido pelo Fisco ou pelo particular) não o é.

Portanto, ao contribuinte cabe introduzir no sistema, norma individual e concreta, constituindo a ocorrência do fato jurídico e estabelecendo a relação jurídica com o fisco. Concomitantemente, deverá efetuar o pagamento do tributo – que na terminologia do CTN é denominado de ‘pagamento antecipado’ – o qual estará sujeito à homologação por parte do Fisco.

No caso, o IPI é tributo sujeito ao chamado lançamento por homologação pelo que, diante da norma vigente, caberia ao sujeito passivo o reconhecimento da relação tributária, o que ele fez por meio dos registros contábeis que identificaram o fato gerador, seu momento de materialização e o tributo dele decorrente por força das definições legais de base de cálculo e alíquotas. Nos marcos estabelecidos pela legislação tributária, não há espaço para dúvidas sobre **tempo ou valor** das obrigações.

Interessante, nesse ponto, recorrer à jurisprudência administrativa que, no Acórdão nº 108-07325, de 2003, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, definiu:

PAF - APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra.

Sendo assim, os valores contabilizados não se revestem da incerteza própria das provisões, mas da certeza que integra as obrigações. O fato de que tais valores não

tenham sido exigidos até que sobre eles viessem os efeitos da decadência não lhes compromete a natureza obrigacional. Com efeito, a impossibilidade de que as prestações fossem exigidas não implica a inexistência de seu fato gerador ou da obrigação dele decorrente.

Desta forma, a ocorrência do fato gerador já implica a materialização da obrigação e, portanto, de um passivo certo e determinado. Por conseguinte, a extinção desse passivo por impossibilidade de sua exigência por parte do titular, sem que exista a extinção de um ativo correspondente, obriga ao reconhecimento de uma receita.

A Resolução CFC nº 1.374, de 2011, assim conceitua:

Reconhecimento de receitas 4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga). (negritos acrescidos)

Por seu turno, a legislação que rege a incidência das contribuições aqui discutidas, exemplificada no art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003 para a Cofins, não isenta receitas com essas origens, como se vê:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Importa ressaltar que há dispositivo com o mesmo teor para o PIS: Lei nº 10.637, de 2002.

No mesmo sentido o Acórdão CARF nº 3402003.076 – 4ª Câmara /2ª Turma Ordinária, de 2016, em processo da própria empresa, cuja parte da ementa relativa ao assunto é abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 Ementa: DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DIMINUIÇÃO DO PASSIVO. RECEITA.

Constitui receita tributável na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins o valor decorrente da extinção de obrigação no Passivo (IPI a pagar) em face da decadência do IPI, sem a correspondente diminuição no Ativo, pois representa um acréscimo patrimonial. As contas de tributos a pagar tratam-se de obrigações legais de valor e prazo certos, que não são consideradas provisões, devendo ser registradas como obrigações no passivo pelo regime de competência.

O referido acórdão define:

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 N° 17, ... DE 2010 ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário 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 impositivo se concretiza no momento do ato remittente.

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.

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.

Tomo como razões de decidir as considerações tecidas no mesmo Acórdão CARF nº 3402003.076 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 2016, sobre a suposta existência de *bis in idem*, levantada na impugnação:

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.

Desta forma, restou demonstrado que os Autos de Infração de PIS e COFINS aqui discutidos tratam de fatos geradores perfeitamente identificáveis, quais sejam, baixa de obrigações de pagar imposto por extinção/decadência do direito de lançar, cujos períodos de apuração são definidos e próximos (2012, 2013 e 2014 - períodos em que as baixas das obrigações foram procedidas na contabilidade). Fatos completamente dissociados de qualquer outro, que seriam a tributação das receitas do PIS e da COFINS

com ou sem a exclusão do IPI de suas bases de cálculo, ocorridas em períodos anteriores já abrangidos pela prescrição, inclusive.

Nesses termos, correta a exigência das contribuições incidentes sobre as receitas decorrentes da extinção da obrigação, sem a correspondente extinção de ativo.

Da Glosa de Créditos No que tange à glosa de créditos cumpre, primeiramente, abordar o conceito de insumos no âmbito da apuração não cumulativa, pois, a empresa constrói um arrazoado para expor sua concepção de que o conceito de insumo, na apuração de créditos da sistemática da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS, deve ser entendido de maneira mais abrangente, para além da interpretação ligada ao campo do Imposto sobre Produtos Industrializados.

No entanto, a apuração de créditos no âmbito daquelas contribuições está subordinada aos limites estabelecidos pela legislação de regência, especialmente pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, que fixaram as hipóteses a partir das quais são apuráveis os créditos da não cumulatividade. Ao mesmo tempo em que definem quando e como são apurados os créditos, aqueles diplomas legais estabelecem seus limites.

Nesse sentido, a Administração Tributária fixou seu entendimento por meio da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016, vinculante para futuras decisões tomadas no âmbito da Receita Federal, na qual examina-se o conceito de “insumos” para fins de creditamento no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, para reafirmar fundamentadamente o tradicional entendimento da Receita Federal de que somente se consideram insumos para fins de apuração de crédito das referidas contribuições os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e que, em consequência, excetuados os casos expressamente previstos na legislação, é vedada a apuração de crédito das contribuições em relação a bens e serviços que mantenham relação indireta com produção de bens ou com a prestação de serviços.

O referido ato interpretativo merece destaque em razão da relevância e abrangência dos temas abordados e também por seus efeitos vinculantes. Transcreve-se abaixo, trechos relevantes e aplicáveis ao caso em análise:

12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

(...)24. No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

25. Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.

26. Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do ... IRPJ (art. 47 da Lei nº 4.506, ... de 1964).

27. Com base nessa incontestada diferença de técnicas legislativas adotadas na legislação dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretenções do legislador. Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica.

28. Outro fato importante a ser considerado é que a legislação das contribuições, de um lado, estabelece como base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa o valor total das receitas auferidas no mês pelo sujeito passivo tomadas como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas, salvo exclusões legais (arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e arts. 1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003), e, de outro lado, de maneira oposta, a mesma legislação discrimina especificamente bens, serviços e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

29. Diante disso, resta claro que as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.

30. Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea “b”) para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista na Constituição Federal.

31. Ainda perquirindo os fundamentos da adoção de entendimento restritivo sobre os insumos que geram crédito na legislação das contribuições, cumpre analisar o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

32. Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens, quais sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

33. Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.

34. Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

35. Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção de bens e prestação de serviço ou à revenda de bens.

36. Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.

37. Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonismo, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

38. Ademais, a adoção desse conceito ampliativo de insumo geraria uma incoerência sistemática decorrente do fato de o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, se adotado esse conceito ampliativo de insumo, não parece existir qualquer fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a apuração desse crédito.

39. Já a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada nesta Solução de Divergência tem o condão de explicar o motivo da exclusão da atividade comercial do direito de creditamento em relação à aquisição de insumos feita pelos citados dispositivos. Eis que, considerando-se insumos apenas os bens e serviços diretamente relacionados à atividade de produção de bens e de prestação de serviços, no caso da revenda de bens esses insumos são exatamente os bens para revenda, armazenagem e frete na operação de venda, a cuja aquisição a legislação conferiu expressamente direito de creditamento, no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos I e IX do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.

40. Destarte, deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.

(...)45. Diante disso, constata-se que não procede a interpretação defendida por alguns de que o termo insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins abrangeria todos os custos de produção da pessoa jurídica, pois, como visto, os custos de produção a que a legislação das contribuições pretendeu conceder creditamento foram expressamente listados.

46. Outro ponto que merece destaque é que se mostra equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

47. Conforme se demonstrou acima, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes desta mesma legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo.

48. Sem embargo, o ponto comum entre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acerca do conceito de insumo, e a legislação do IPI é a exigência, *mutatis mutandis*, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo.

49. De outra banda, deve-se salientar que o fato de a restritividade do conceito de insumos limitar a possibilidade de apuração de créditos em algumas atividades econômicas foi considerada pela legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e foi expressamente resolvida por meio da manutenção de tais atividades no regime anterior à não cumulatividade, cognominado de regime de apuração cumulativa, conforme lista de pessoas jurídicas e atividades constantes do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

50. Exemplificativamente, permaneceram no regime de apuração cumulativa precipuamente em razão das limitações à apuração de créditos as instituições financeiras, entidades de previdência privada, securitizadoras, prestadoras de serviços de educação, prestadoras de serviços de telecomunicações, empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, entre muitas outras.

51. Por fim, resta salientar que a adoção de um modelo puro e ilimitado de não cumulatividade é uma etapa avançada do desenvolvimento do sistema tributário de um país soberano, porquanto demanda a formação de uma complexa conjuntura política, econômica e operacional. Exemplificativamente, um modelo puro de não cumulatividade sugeriria a adoção de uma alíquota única de incidência do tributo e a permissão irrestrita de creditamento em relação aos dispêndios da pessoa jurídica. Não à toa esse modelo puro não está implementado na grande maioria dos países.

52. Como tem sido amplamente noticiado pelos meios de comunicação, já há alguns anos o Ministério da Fazenda e a RFB vêm desenvolvendo estudos e ações com vistas à reforma da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins objetivando a adoção de um modelo de não cumulatividade o quanto mais puro possível. Todavia, tamanha a complexidade política, econômica e operacional envolvida que o referido projeto de reforma ainda não foi levado a efeito.

53. Ora, se ainda não foi possível adotar uma não cumulatividade ampla e completa por meio de prolongadas negociações políticas, evidentemente não é por meio da indevida e manifestamente ilegal interpretação ampliadora do conceito de insumo que essa “reforma” deve ser realizada.

(...)Importa frisar que ao julgador administrativo é vedada a ampliação ou violação dos limites dos atos legais ou infralegais para abarcar outras situações não previstas na legislação tributária, ainda mais quando tal ampliação vai contra o entendimento fixado pela Administração Tributária.

No que se refere aos créditos calculados pela empresa sobre dispêndios relacionados ao cultivo da cana de açúcar (item 2.3 da Impugnação - **Dos créditos de PIS e COFINS sobre dispêndios no cultivo de cana-de-açúcar**), tem-se que a auditoria procedeu às glosas por entender que não foram diretamente empregados na fabricação do açúcar e do álcool, os bens e serviços abaixo relacionados, dentre outros:

a) aquisição de bens: óleo diesel, outros óleos e graxa, utilizados em atividades relacionadas à lavoura;

b) contratação de 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.

A fiscalização expurgou os créditos apurados a título de insumo sob o argumento de que a plantação de cana-de-açúcar é classificada como uma cultura permanente, razão pela qual os custos para sua formação e manutenção deveriam compor o ativo imobilizado e produzir créditos relacionados com a exaustão.

Com base nas peculiaridades da agroindústria, o contribuinte defende que seu processo produtivo compreende a lavoura e a industrialização e os bens e serviços cujos créditos foram glosados estão diretamente ligados à sua atividade produtiva.

A controvérsia torna necessária a determinação do papel da atividade de cultivo da cana na cadeia produtiva do açúcar e do álcool, dentro do universo das regras que determinam a apuração de créditos da não cumulatividade.

Essa distinção é importante logo no início, ou seja, não se trata aqui de examinar a atividade econômica ou sua integração em si, mas situá-la dentro dos parâmetros de apuração do crédito da não cumulatividade.

A fabricação de açúcar e álcool e a produção de cana-de-açúcar são dois processos diferentes e que não se confundem, razão pela qual eventuais custos e despesas com a cultura de cana-de-açúcar e seu transporte até a unidade de fabricação do açúcar e do álcool, não se enquadram no conceito legal de insumo desta fabricação.

Com efeito, a Lei nº 10.833, de 2003, assim regula a apuração de créditos:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou **produtos destinados à venda** (...) No caso da indústria do açúcar e do álcool que traz integrada a lavoura canavieira, a cana não tem o caráter de bem ou produto destinado à venda. Como afirma o próprio contribuinte, os produtos comercializados no mercado são o açúcar, o álcool e a energia elétrica obtida a partir do tratamento do bagaço da cana.

A sistemática de apuração não cumulativa das contribuições tem como conceito essencial o de faturamento, o qual decorre da venda de produtos ou serviços pelo contribuinte. A partir desse faturamento é que se determina o tributo devido, determinação essa na qual são computados os créditos previstos na legislação. Na medida em que a cana não é objeto de comercialização, não cabe falar em apuração de créditos a partir de bens e serviços empregados em sua produção.

Dessa forma, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, sem perquirir as características de um processo produtivo eventualmente verticalizado, resta clara a distinção entre os dois processos produtivos. Por conseguinte, os custos com a implantação e manutenção da lavoura não podem assumir a natureza de insumo da atividade industrial.

Este é o entendimento da administração, como se pode observar em diversas Soluções de Consulta, cujos trechos de três delas seguem abaixo reproduzidos.

Solução de Consulta nº 29 - SRRF03/Disit, de 2012 (...) 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 para o

PIS/Pasep devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos. Dispositivos Legais: CF/1988, art. 150, § 6º; CTN, art. 111; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 15; IN SRF nº 247, de 2002.

(...) Ainda que a cana-de-açúcar seja matéria prima necessária à fabricação do açúcar e do álcool, a opção por cultivar a própria cana não torna esse cultivo parte do processo de produção de açúcar e de álcool. Aquele cultivo compõe, simplesmente, parte da cadeia econômica dos produtos finais citados. Cultivar o vegetal é, na verdade, um outro processo, que resulta em um produto específico, a cana-de-açúcar (...). Solução de Consulta nº 269 – SRRF08/Disit, de 2012 (...) NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FABRICANTE DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. PRODUTORA E COMERCIALIZADORA DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Os dispêndios efetuados por pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não-cumulativo da contribuição para o PIS/Pasep, fabricante de açúcar e álcool, com a aquisição de combustíveis que utiliza em máquinas, equipamentos e veículos que não emprega nos processos de industrialização dos quais resultam tais mercadorias não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, como dispêndios com insumos utilizados na fabricação desses produtos, e, portanto, não ensejam direito à apuração de créditos da referida contribuição social.

17. No que toca à parcela da cana-de-açúcar que é produzida pela consulente e por ela destinada à sua atividade de fabricação de açúcar e álcool, bem como a suas operações de transporte interno de matérias-primas, cumpre mais uma vez destacar, portanto, que, como já detalhadamente destacado, para efeitos do inciso II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, como da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, sim, apenas como aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na industrialização do produto.

17.1 Conclui-se, pois, que, em relação à parcela da base de cálculo da consulente composta pelas receitas advindas da atividade de fabricação de açúcar e de álcool para venda, seus dispêndios efetuados com a aquisição de combustíveis que utiliza em máquinas, equipamentos e veículos não empregados nos processos de industrialização dos quais resultam açúcar e álcool não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, como dispêndios com insumos utilizados na fabricação desses produtos, e, portanto, não ensejam direito à apuração de créditos de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

17.2 Note-se que, tanto atividades agrícolas como a atividade de transporte de matérias-primas, seja este realizado entre diferentes núcleos dentro do estabelecimento da consulente e as instalações fabris nele localizadas, seja ele entre diferentes estabelecimentos da empresa, em nada se confundem com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, isto é, com as operações fabris das quais de fato se originam tais mercadorias.

17.3 Assim sendo, em relação à parcela de sua base de cálculo composta pelas receitas advindas da atividade de fabricação de açúcar e de álcool para venda, não lhe ensejam apuração de créditos os dispêndios realizados pela consulente tanto em atividades agrícolas como em atividade de transporte de matérias-primas, sendo irrelevante se este transporte é realizado por frota própria ou por pessoa jurídica contratada para execução desse serviço.(...)

Solução de Consulta nº 65 – SRRF08/Disit, de 2013 (...) Note-se que a atividade agrícola de cultivo de cana de açúcar em nada se confunde com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, isto é, com as operações fabris das quais de fato se originam tais mercadorias. Assim sendo, não ensejam a apuração de créditos as peças e os serviços adquiridos visando à manutenção das máquinas e equipamentos diretamente

utilizados no cultivo da cana de açúcar que servirá de matéria-prima para a produção de álcool e açúcar, estes sim, vendidos pela consulente.(...)

Portanto, todos os desembolsos empregados na atividade de plantio e cultivo da cana-de-açúcar não são considerados insumos, para fins de geração de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, na etapa de produção industrial do álcool e do açúcar.

Embora se reconheça que esse entendimento ainda provoque disputas, a jurisprudência administrativa já se manifestou no sentido de endossá-lo, conforme se constata no seguinte Acórdão emitido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Acórdão nº 3403-002.892, de 2014:

CULTIVO DE CANA-DE-AÇÚCAR. ATIVIDADE AGRÍCOLA. INSUMOS EMPREGADOS. GLOSA.

O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

CONCEITO DE INSUMO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. VINCULAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO. Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação e que não sejam passíveis de ativação obrigatória.

Assim, os gastos sujeitos a glosa não permitiriam, efetivamente, a apuração de créditos da não cumulatividade na condição de insumos por conta da própria natureza dos bens e serviços.

Quanto ao item 2.4 da contestação - **Dos créditos de PIS e COFINS sobre despesas de transporte entre estabelecimentos**, que foram objeto de glosa pela auditoria tem-se o aproveitamento sobre despesas de transporte de produtos acabados ou em elaboração entre os estabelecimentos da própria empresa ou para outra empresa.

Foi apurado, através dos conhecimentos de transporte e das notas fiscais dos produtos transportados que os créditos foram apurados sobre as operações entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica: "a) Industrialização efetuada para outra empresa; b) Remessa para industrialização por encomenda; c) Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda; d) Transferência de material de uso ou consumo; e e) Transferência de produção do estabelecimento. (... Anexo II ...)".

A legislação permite despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador) e não permite o aproveitamentos de créditos sobre despesas de fretes com o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimento da mesma pessoa jurídica:

Solução de Divergência nº 11, Cosit, de 2007 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: Cofins - Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes. Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha

sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 93, I.

Em relação aos fretes, a previsão legal para creditamento encontra-se no art. 3º, IX e no art. 15 da Lei 10.833, de 2003:

Art. 3º ...

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, ... de 2002, o disposto:

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

Do dispositivo acima extrai-se que o direito ao crédito está ligado, necessariamente, a uma operação de venda. Ou seja, gastos com frete para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, ou mesmo, durante o processo de produção, bem como remessas para industrialização por encomenda ou seu retorno, não geram créditos.

No caso em tela as despesas de frete glosadas tratam-se em verdade de despesas de movimentação de bens ou de produtos acabados ou em elaboração dentro da própria indústria ou para industrialização por encomenda. Logo, inadmissível o creditamento com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003.

Nessa linha de entendimento, aponta também a seguinte Solução de Divergência a seguir ementada:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 2, de 2011 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: Cofins - Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes. Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.

Desta forma, não se enquadram nas disposições normativas pertinentes ao cálculo não-cumulativo das contribuições em tela o transporte realizado para remessa para industrialização por encomenda e seu retorno, a transferência de material de uso ou consumo e a transferência de produção do estabelecimento, tanto de produtos acabados como em elaboração.

Por conseguinte, mantêm-se as glosas desses créditos.

No que tange ao item 2.5 da impugnação - **Do procedimento adotado pelo Auditor Fiscal na apuração de créditos e contribuições devidas**, houve a seguinte argumentação, que pode ser resumida com os seguintes parágrafos das razões de defesa:

2.5.1. ...

... o Auditor Fiscal fez a apuração de créditos ..., desconsiderando os créditos glosados e, com isso, apurando créditos ... em valores inferiores àqueles que haviam sido escriturados ... Paralelamente, fez a apuração das contribuições devidas, nela incluindo as receitas supostamente omitidas. Com isso, a fiscalização resultou na redução dos créditos, de um lado, e, de outro, na majoração das contribuições devidas.

Ao refazer o confronto entre créditos e débitos, o Auditor constatou que, em quase todos os períodos, mesmo com a glosa, havia saldo de créditos suficiente para compensar os débitos apurados, incluídos aqueles lançados neste procedimento fiscal. No entanto, ao invés de considerar compensado o débito em cada período, e reduzir os valores glosados dos saldos informados pela Impugnante nos seus pedidos de ressarcimento (PER), a Autoridade Fiscal manteve os créditos remanescentes, após a glosa, informados nos pedidos de ressarcimento (PER) para considerar insuficientes os créditos disponíveis para desconto das contribuições apuradas em alguns períodos.

Logo, não se justifica o procedimento de, a um tempo, autuar a Impugnante pela suposta existência de débitos de PIS e COFINS não recolhidos, e, também, cancelar a existência de saldo credor das contribuições objeto de pedido de ressarcimento.

... Em havendo créditos excedentes, estes devem ser ajustados no pedido de ressarcimento.

Cumpra esclarecer à empresa que a análise e o procedimento da auditoria neste contexto foi de acordo com a legislação e a vontade da empresa expressa em seus Pedidos de Ressarcimento, considerando-se, por óbvio, a apuração das omissões de receita e as glosas de diversos tipos de créditos.

Não poderia o Auditor, a seu bel prazer determinar quais seriam as opções da empresa com a situação surgida após a fiscalização. O Relatório de Fiscalização explicita com clareza os procedimentos adotados:

O contribuinte calculou os créditos de PIS e COFINS sobre custos, despesas e encargos comuns vinculados a diferentes espécies de receitas (Crédito vinculado à receita tributada no mercado; crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno; crédito vinculado à receita de exportação) pelo método do rateio proporcional. Assim sendo, a fiscalização procedeu ao **rateio proporcional das glosas dos diferentes tipos créditos de PIS e COFINS** sobre a aquisição de bens e serviços (vide rateio das glosas no Anexo III do Relatório de Fiscalização; vide detalhamento das glosas de bens e serviços nos Anexos I e II do Relatório de Fiscalização). O Anexo III do Relatório de Fiscalização demonstra, após as glosas de créditos aproveitados indevidamente sobre a aquisição de bens e serviços, os novos valores de créditos disponíveis para desconto e passíveis de ressarcimento. O Anexo V do Relatório de Fiscalização demonstra a reconstituição da EFD Contribuições e os novos valores de créditos de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento. O Anexo VI demonstra as diferenças de **PIS e COFINS a recolher devido a insuficiência de créditos disponíveis para desconto das contribuições apuradas no período.**

Verifica-se que os créditos disponíveis para desconto, não foram suficientes para extinguir todo o PIS e COFINS então apurados, assim com respaldo na legislação houve a utilização dos créditos cuja única possibilidade de uso é o desconto das contribuições devidas. Tais cálculos se encontram no Anexo VI conforme indica o Relatório de Fiscalização.

De outro lado, houve a diminuição dos Pedidos de Ressarcimento que, segundo a legislação é opção da empresa e ato unilateral de vontade, cabendo ao fisco apenas e tão somente o reconhecimento do direito creditório pleiteado ou, ainda, a glosa de valores.

O contribuinte deve ter ciência, cumprindo esclarecer no presente voto, de que não há "RESSARCIMENTO DE OFÍCIO" e nem "COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO" durante os procedimentos de auditoria e previstas para o caso em exame. Ao contrário, as auditorias sempre atuam deste mesmo modo em casos idênticos ao ora em exame, tendo em vista as considerações a serem levadas em conta diante das inúmeras possibilidades de ocorrência de informações já apresentadas pelas empresas fiscalizadas e os controles dos sistemas informatizados da RFB.

A título meramente exemplificativo: os créditos pleiteados nos Pedidos de Ressarcimento analisados já podem ter sido objeto de compensações através de DCOMP's, apresentadas pelo autuado, que citem os PER como origem de crédito, não cabendo ao fisco a inversão de possíveis manifestações de vontade da empresa expressas em DCOMP's que possivelmente tenham extinto outros débitos.

Correta, portanto, a autuação, tanto no que diz respeito à tributação das baixas de passivos de IPI e às glosas dos créditos da não cumulatividade.

No que se refere à discussão levantada sobre os princípios constitucionais que a reclamante entendeu terem sido infringidos, tais como o do não confisco e o da legalidade, dentre outros, destaque-se que é pacífica a jurisprudência sobre a incompetência dos órgãos julgadores administrativos para apreciar a inconstitucionalidade de normas legais aplicadas à autuada, conforme enunciado de súmula do 1º Conselho de Contribuintes:

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

E mais, o enfrentamento de discussões acerca de princípios constitucionais compete exclusivamente ao Poder Judiciário por força do próprio texto constitucional, não cabendo 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.

No que se refere à doutrina trazida aos autos pela requerente, cumpre enfatizar que não se conformam em textos normativos, não ensejando, pois, subordinação administrativa.

Com relação a toda a jurisprudência judicial mencionada na peça de defesa, há que prevalecer o princípio da legalidade por meio do qual, na Administração Pública, os seus agentes somente podem fazer o que a lei os autoriza (art. 37 da Constituição Federal). Ademais, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constituem normas gerais de direito tributário as decisões trazidas pela reclamante.

Ressalte-se que a extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da RFB, possui como pressuposto o atendimento de um dos requisitos previstos no § 6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam: a existência de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, de dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de súmula da Advocacia-Geral da União ou de parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República.

Assim, por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses, as sentenças judiciais trazidas aos autos, produzem efeitos apenas em relação às partes que integram os respectivos processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Não há, pois, como aplicar sobreditas decisões judiciais ao caso aqui tratado.

No que tange à jurisprudência administrativa constante da peça de defesa, tem-se que não se aplicam ao presente caso, porquanto as decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo se houver súmula vinculante sobre a matéria.

Há, por fim, algumas considerações a fazer.

A primeira é que, a nosso juízo, os bens e serviços utilizados na fase agrícola, assim como a depreciação de tais bens, também não ensejam o creditamento.

É que, segundo o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente geram o direito ao crédito, no regime não cumulativo, os bens e serviços utilizados como insumos na **produção ou fabricação** de bens ou produtos **destinados à venda**. Vejam:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e **na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (g.n.)

Note-se que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Se se pretendesse abarcar todas as despesas realizadas para a obtenção da receita, não veríamos o elenco de hipóteses que vemos na norma. Ademais, consoante

deixou cristalino o legislador na Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP n.º 135, de 30/10/2003, posteriormente convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, um dos principais motivos para o estabelecimento do regime não cumulativo na apuração do PIS e da Cofins foi combater a verticalização artificial das empresas, a fim de que as diversas etapas da fabricação de um produto ou da prestação de um serviço pudesse ser realizado por empresas diversas, de sorte a gerar condições para o crescimento da economia.¹ Admitir que, no cálculo dos créditos, se incluam os dispêndios na aquisição daqueles bens ou serviços só remotamente empregados na produção do produto final ou no serviço prestado – os chamados "insumos dos insumos" – é não apenas permitir o que o legislador pretendeu desestimular, mas é também legislar. Afinal, os diplomas legais aqui referidos delimitaram os insumos àqueles bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na **produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, é dizer, aqueles insumos efetivamente empregados no produto final do processo de industrialização ou no serviço prestado ao tomador, não aqueles bens ou serviços consumidos, pela próprio contribuinte, em etapas anteriores, aqueles, enfim, só remotamente empregados.**

No caso em tela, como já antecipamos, os créditos pretendidos pela Recorrente têm origem nos gastos realizados na produção da cana-de-açúcar, ou seja, na fase agrícola, não na industrial (é só nesta fase que se pode permitir o creditamento com fundamento no inciso II do art. 3º). Considerando que tais despesas não foram utilizadas diretamente na **fabricação dos produtos vendidos** (v.g., nem por hipótese o defensivo agrícola por entrar na fabricação do açúcar, do álcool ou de subprodutos da indústria sucralcooleira), não se faz possível o creditamento.

É como vem entendendo a 3ª Turma da CSRF. Exemplificativamente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Data do fato gerador: 29/02/2004 COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. INSUMO DE INSUMO. IMPOSSIBILIDADE A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários, combustíveis e lubrificantes para o maquinário agrícola e aquisições de adesivos, corretivos, cupinícidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar.

(Redator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303-005.541, de 16/08/2017)

Esse, contudo, não é, como todos sabemos, o entendimento dos demais integrantes desta Turma², de modo que, **somente por economia processual e apreço ao princípio da colegialidade**, também passamos a adotar aqui aquele plasmado nos fundamentos que

¹ Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP n.º 135, de 2003: 1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

² PROCESSO PRODUTIVO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. ETAPA AGRÍCOLA. CUSTOS. CRÉDITO.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de pertinência, emprego e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas. (Rel. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Acórdão nº 3201-003.411, 02/02/2018)

vimos de reproduzir. Assim, os gastos realizados na fase agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar a ser utilizado na produção do açúcar e do álcool também podem ser levados em consideração para fins de apuração de créditos para o PIS/Cofins.

A segunda observação diz com as despesas realizadas com fretes utilizados no transporte interno de produtos em **elaboração** e de **produtos acabados** entre os estabelecimentos industriais da mesma empresa, que, no entendimento adotado no acórdão recorrido, não geram créditos de PIS/Cofins.

Tais matérias já se encontram sedimentadas na CSRF, conferindo, em ambas as hipóteses, o crédito correspondente. Vejam:

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS INDUMENTÁRIAS, SERVIÇOS DE LIMPEZA OPERACIONAL DO FRIGORÍFICO, GESTÃO DE MAQUINÁRIO DE PRODUÇÃO E FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE. Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS, referente as despesas incorridas com a aquisição de indumentárias, serviços de limpeza operacional do frigorífico, gestão energética do maquinário da produção, e fretes de transferência de produtos em elaboração e acabados.

(3ª CSRF, Acórdão nº 9303-008.603, de 15/05/2019)

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de **produtos acabados** realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

(3ª CSRF, Acórdão nº 9303-008.578, de 15/05/2019)

Ainda há a reversão, meramente contábil, das obrigações de IPI.

Segundo a fiscalização, há, no caso, a extinção de um passivo sem o concomitante desaparecimento de um ativo, de valor igual ou superior, o que constituiria acréscimo patrimonial. Assim, a baixa da dívida deveria corresponder ao reconhecimento de uma nova receita.

Ocorre que, conforme comprovou a diligência, 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, sendo que, nos mesmos meses, o total das receitas auferidas na venda de açúcar foi oferecido à tributação.

Nesse contexto, tributar a reversão da provisão (ou obrigação, como quer a fiscalização) constituiria, de fato, como sustenta a Recorrente, uma dupla incidência, que se daria quando de sua constituição e quando de sua reversão, de sorte que não cabe novamente tributar a mesma parcela do faturamento já anteriormente oferecida à tributação.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para **reverter** todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos realizados no cultivo da cana-de-açúcar e do transporte de mercadorias (em elaboração ou acabados) entre estabelecimentos da Recorrente e **excluir** a exigência sobre as baixas da provisão do IPI.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza