Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15940.720014/2017-57

Processo nº	15940.720014/2017-57
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3201-005.483 – 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 30/06/2015

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 31/01/2013 a 30/06/2015

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 Josefovicz Belisario, Hélcio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no valor total de R$ 18.459.483,20.

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

Contra a pessoa jurídica acima qualificada foram lavrados dois Autos de Infração, sendo o primeiro deles de CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - PIS e o segundo de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS (fls. 7.399/7.442), em decorrência da constituição indevida de créditos decorrentes de aquisições no mercado interno, insuficiência de recolhimento das contribuições em virtude das infrações apuradas, omissão de receitas sujeitas ao PIS e à COFINS, tudo conforme Relatório de Fiscalização (fls. 7.443/7.508). Os fatos geradores das infrações apuradas se encontram nos Autos de Infração de cada uma das contribuições (PIS e COFINS).

Depois de formalizados, cada um dos autos totalizou, respectivamente o montante a pagar de R$ 3.292.773,25 (R$ 1.536.561,19 de PIS; R$ 603.791,23 de juros de mora e R$ 1.152.420,83 de multa proporcional) e R$ 15.166.709,95 (R$ 7.077.492,13 de COFINS; R$ 2.781.098,78 de juros de mora e R$ 5.308.119,04 de multa proporcional).

A autoridade fiscal, além de relacionar os fatos geradores correspondentes às infrações apuradas no corpo dos autos de infração, pormenorizou-as no Relatório de Fiscalização (fls. 7.443/7.508), que pode ser assim resumido:

O contribuinte ..., foi submetido a procedimento fiscal, ..., com vistas a verificar a regularidade dos créditos aproveitados de PIS e COFINS decorrentes da não cumulatividade, para os períodos ... 01/2013 a 06/2015, e do PIS e COFINS incidente sobre receitas de baixa de obrigações de IPI, para os períodos de apuração 04/2012, 04/2013 e 01/2014, resultando na constatação: do aproveitamento indevido de créditos ... na aquisição de bens e serviços utilizados para desconto das contribuições apuradas ou nos pedidos de ressarcimento de créditos ...; e na falta de oferecimento à tributação de receitas decorrente de baixa de obrigações de IPI.

As glosas de créditos de PIS e COFINS, ..., e as diferenças de PIS e COFINS a recolher ..., foram constituídas de ofício no **eprocesso de controle nº 15940.720014/2017-57.**

O contribuinte realizou os pedidos de ressarcimento ... relativos a créditos vinculados às receitas de exportação e no mercado interno, através de pedidos eletrônicos e em papel, conforme relação abaixo, que foram objeto de verificação e de glosa de créditos. Os pedidos de ressarcimento referente a créditos de PIS e COFINS no mercado interno apurados até dezembro de 2013 com base no artigo 1º, §7º, da Lei nº 12.859 de 2013, foram feitos em papel tendo em vista que o aplicativo PER/DCOMP não o contemplava.

(...)

II - INFRAÇÕES APURADAS

a) Não oferecimento à tributação das receitas decorrentes das baixas das obrigações de IPI a pagar/recolher Período de apuração 04/2012, 04/2013 e 01/2014)

(...)

A fiscalizada não ofereceu à tributação das contribuições para o PIS e COFINS as receitas decorrentes da baixa de dívidas de IPI, contabilizadas em conta de passivo no grupo de obrigação tributária sob o título de "IPI (a partir de 17/11/1997)", por perda do direito do fisco em cobrá-las (vide Anexo IX do Relatório de Fiscalização).

O contribuinte foi intimado, por meio do TDF nº 01, ... Em resposta, ... alegou tratar-se de reversões de provisões contábeis que não representam ingresso de nova receita, nos seguintes termos:

Item 8 - "Justificar, com apresentação de documentação hábil e idônea, por que não foi oferecido à tributação do PIS e COFINS as receitas operacionais decorrentes de baixa

de IPI PRESCRITO em 30/04/2012 nos valores de R$ 9.201.433,27, R$ 25.439.887,18 e R$ 1.751.939,61. Apresentar a memória de cálculo do IPI S/ AÇÚCAR prescrito nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015 (Período original, Valor do Faturamento, Base de Cálculo, Alíquota do IPI, Valor do principal do IPI, Juros, Valor atualizado até a baixa)."

Resposta:

Segue em mídia DVD arquivo excel, "IPI PRESCRITO", contendo a memória de cálculo do IPI sobre o açúcar prescritos nos anos de 2012, 2013 e 2014. Para o exercício de 2015 não houve registro de reversão por prescrição. Em relação aos valores creditados no resultado contábil, esclarecemos que se tratam de reversões de provisões constituídas apenas para fins de auditoria. A empresa entende não ser devido o IPI na sua operação, motivo pelo qual esse imposto não foi destacado em nota fiscal, tampouco lançado em sua obrigação acessória (DCTF). Por representar mera reversão de provisão contábil e não representar ingresso de nova receita, nos termos da alínea "b", inciso V, parágrafo 3º do artigo 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, o entendimento da empresa, ..., é que a reversão da provisão não deve integrar a base de cálculos das contribuições.

Ao examinar-se a contabilidade ..., constata-se que o contribuinte reconhecia periodicamente para cada estabelecimento industrial o IPI devido com aplicação da alíquota de 5% sobre a saída de açúcar industrializado, bem como reconhecia mensalmente os juros SELIC devidos pelo atraso no pagamento (vide Anexo IX ... e ... Anexo XI). Os valores apurados de IPI foram registrados na conta do passivo "IPI (a partir de 17/11/1997)", conta nº 22030201. No entanto, o contribuinte deixava de declarar em DCTF e de recolher o IPI devido. À medida que acontecia a perda do direito do Fisco de fazer a cobrança dos débitos de IPI contabilizados, a fiscalizada sistematicamente realizava a baixa das obrigações tributárias não pagas em contrapartida de outras receitas operacionais, sucessivamente ano após ano, conforme demonstrado ... detalhadamente nos lançamentos contábeis do Anexo IX do Relatório ...

A fiscalizada deu a saída de açúcar sujeito à alíquota de 5% de IPI dos estabelecimentos fabris nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 no montante de R$ 212.872.895,39, R$459.492.838,72 e R$ 490.808.263,94 ... O contribuinte calculou o IPI devido com aplicação da alíquota de 5% (vide Anexo XI...) e ... registrou na contabilidade segregadamente para cada estabelecimento fabril a obrigação de IPI a recolher **em contrapartida do reconhecimento de despesas de IPI** (vide Anexo IX).

A contabilização ... do IPI incidente na saída de açúcares ..., nos anos de 2006, 2007 e início de 2008, era feito debitando-se o IPI em conta de resultado, sob o título "(-) IPI s/Açúcar", e creditando-se a conta de IPI a recolher do passivo "IPI (a partir de 17/11/1997)" (vide IX do Relatório de Fiscalização). Isto é, o IPI incidente na venda de açúcar foi deduzido na apuração do lucro líquido e não foi adicionado na determinação do lucro real, conforme declarado pelo contribuinte e demonstrado no LALUR, ficando demonstrado não se tratar de provisão, mas de uma verdadeira obrigação de IPI perante o fisco.

... o contribuinte declarou que as despesas com IPI relacionadas no Anexo I do TDF n° 02, referente ao período de 01 de janeiro de 2006 a 17 de abril de 2008, foram reconhecidas contabilmente como despesa e não foram adicionadas no LALUR. Acrescentou que por ocasião do registro da prescrição em conta de receitas (31101002 - OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS), também demonstrado no Anexo I da referida intimação, não foram excluídas no LALUR.

As receitas obtidas com a baixa das obrigações do IPI a pagar deveriam ser oferecidas à tributação das contribuições para o PIS e COFINS assim como foram oferecidas à tributação do IRPJ. As outras receitas operacionais, incluídas as **receitas da baixa do**

IPI a recolher (lançado como baixa de IPI Prescrito), reconhecidas na conta contábil sintética 31100000, denominada "Outras Receitas Operacionais", foram lançadas na DIPJ dos anos-calendário 2012 e 2013 na ficha 06A - Demonstração do Resultado, linha 43 - Outras Receitas Operacionais (Vide Anexo X do Relatório de Fiscalização e DIPJ).

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

Quando ocorre a baixa da obrigação, é inegável que há um acréscimo patrimonial por parte da devedora, pois desaparece tão-somente um passivo (obrigação). Por certo, a contrapartida do lançamento contábil em que ocorre a baixa da obrigação é uma conta de resultado credora (receita operacional), como se depreende dos lançamentos contábeis do SPED detalhados nos Anexos IX e X do Relatório de Fiscalização ou nos lançamentos resumidos no Quadro 1. O Anexo XI do Relatório de Fiscalização (alternativamente vide planilha ... fornecida pelo contribuinte em resposta ao TDF nº 01) demonstra a memória de cálculo do IPI a recolher e os ... juros ... Selic ... até a ... da baixa da obrigação.

Ao se examinar as notas fiscais em papel emitidas ... no ano de 2007 disponíveis no processo 15940.720050/2011-25 (vide ... fls. 875 a 1424 e 1491 a 1512 do e-processo nº 15940.720050/2011-25), bem como as notas fiscais eletrônicas disponíveis na base do SPED emitidas até abril de 2008 (vide campo Observações das Notas Fiscais eletrônicas relacionadas no Anexo XII do Relatório de Fiscalização), verifica-se que a fiscalizada até o período de apuração 04/2008 **dava saída do açúcar com IPI alíquota zero e declarava expressamente ter respaldo na sentença proferida pelo ... juízo da 1° vara da justiça federal de Presidente Prudente-SP nos autos do processo 97.120.4928-0**, conforme ... trechos das notas fiscais anexadas ilustrativamente a seguir.

Além disso, a fiscalizada publicava, em jornal, os balanços patrimoniais da empresa que informavam sucessivamente que a cobrança do IPI a recolher estava **suspensa** por ... liminar ... (vide balanços ... anexos ao TIF nº 06)...

A discussão judicial acerca do IPI incidente sobre o açúcar teve início ... com a impetração de mandado de segurança ... no ano de 1997, processo de origem nº 97.120.4928-0 ... **O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em 25/07/2007, revogou a liminar e decidiu que é devido o IPI incidente sobre o açúcar de cana** ... Conforme resposta do contribuinte ao TIF nº 6, os recursos extraordinário e especial não foram conhecidos pelo STF e STJ, respectivamente.

... apesar do contribuinte estar obrigado a recolher o IPI incidente sobre o açúcar, por força da legislação, bem como por força de decisão judicial que julgou o IPI como devido, deixou de fazer o recolhimento do ... saldo de IPI lançado como despesas no período. Conforme o balanço patrimonial de 2007, o contribuinte tinha a obrigação de recolher ... mais de 114 milhões de reais de IPI de anos anteriores. Porém, **contrariando a decisão judicial e a legislação,** ... optou por baixar a obrigação de IPI gradualmente da contabilidade e não fazer os pagamentos.

... cabe registrar que a Receita ... já autou algumas vezes a fiscalizada pela falta de recolhimento do IPI incidente na saída do açúcar. O processo administrativo nº 10.835.001763/99-12 ... tratou de cobrança do IPI sobre a saída de açúcar, ... Segundo a fiscalização, conquanto a usina tenha obtido sentença favorável em mandado de segurança, prolatada em 08/09/1997, no sentido de impedir a autuação pelo não recolhimento do IPI, com base no Decreto nº 2.092, de 1996; teriam ocorrido alterações supervenientes na legislação com o advento da Lei nº 9.493, ... de 1997 e Lei nº 9.532, ... de 1997, que autorizariam a exigência do imposto. A DRJ apreciando a impugnação do contribuinte, julgou procedente o lançamento e manteve o crédito tributário .... O

Conselho de Contribuintes, apreciando o Recurso Voluntário ... manteve a decisão da DRJ ...

... também foi lavrado ... Auto de Infração para exigir o IPI incidente sobre a saída de açúcar à alíquota de 5%, conforme TIPI aprovada pelo Decreto nº 6.006, ... de 2006 ... Mesmo sem nenhuma decisão judicial favorável, o contribuinte deu saída ao açúcar de cana sem o destaque do IPI devido, sem o recolhimento e declaração em DCTF. O IPI do período de 04/2008 a 12/2008 foi lançado com **exigibilidade suspensa tendo em vista a existência de depósitos judiciais e não declarados em DCTF**. O lançamento do IPI do PA 04/2008 a 12/2008 é objeto do processo administrativo nº 10.950.724.668/2011-21...

O Carf reconheceu a concomitância de objeto entre ação judicial e o processo ... nº 10950.724668/2011-21, implicando na negativa do conhecimento do recurso voluntário em relação à matéria judicialmente discutida.

O Carf ainda no processo ..., acórdão nº 3401-003.149, examinando argumento do contribuinte afirmando que em processo ... anterior similar nº 10835.001763/99-12 foi negada a existência de concomitância de objeto com o mesmo Mandado de Segurança, discordou de decisão do acórdão nº 120.891...

Desta forma, é irrefutável o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade, no caso econômica) por parte da devedora (fiscalizada), do qual há o inexorável surgimento de capacidade contributiva objetiva. A tal fato dá-se o nome de "insubsistência do passivo" (desaparecimento de uma obrigação, constante do Passivo), que é um fato modificativo aumentativo do patrimônio (aumento de disponibilidade de recursos - acréscimo patrimonial - sem obrigação comutativa)...

Atualmente, esse tema consta da Norma Brasileira de Contabilidade (Técnica) NBC TG ... - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aprovada pela Resolução CFC nº 1.374, ... de 2011. Convém transcrever ... o seu item 4.47...:

Reconhecimento de receitas 4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado 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). (grifou-se)

A fiscalizada optou por não pagar os débitos decaídos do IPI devido (descritos no histórico dos lançamentos contábeis como baixa de IPI prescrito), lançando-se a débito de obrigações tributárias e a crédito de receitas operacionais, contudo deixou de oferecer essas receitas à tributação das contribuições para o PIS e COFINS. As obrigações do IPI sobre saídas de açúcar em discussão neste Auto de Infração surgiram nos PA 01/2006 a 04/2008, conforme demonstra o Anexo XI ... As amostras de notas fiscais emitidas no ano de 2007 para a saída de açúcar ... fls. 875 a 1424 e 1491 a 1512 do e-processo nº 15940720050/2011-25 e

... do Anexo XII ... comprovam ... que as saídas de açúcar com suspensão até abril de 2008 ocorreram sob a égide do mandado de segurança nº 97.12004928-0, que a justiça decidiu em decisão transitada em julgado (vide resposta TIF nº06) ser devido o IPI.

Verifica-se que a extinção do passivo IPI a pagar/recolher sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior significa realização de uma **nova receita.** ... O saldo da obrigação ... IPI a recolher deve ser apropriado como receita, uma vez que tais valores não serão mais recolhidos pela fiscalizada, perdendo suas características intrínsecas de passivo.

... conclui-se que a baixa de obrigações do IPI pela falta de pagamento/recolhimento constitui uma receita tributável das contribuições para o PIS e COFINS, cabendo o lançamento de ofício para cobrança das diferenças devidas especificadas no Quadro 1 acima.

b) Glosa de créditos calculados sobre dispêndios no cultivo da cana-de-açúcar (Período de apuração 01/2013 a 06/2015)

A fiscalizada aproveitou indevidamente créditos das contribuições para o PIS e COFINS calculados sobre dispêndios relativos ao cultivo da cana-de-açúcar destinada à produção própria de açúcar e álcool. Estes dispêndios referem-se à aquisição de óleos, graxas e serviços (vide Anexo I ...[1]) utilizados em atividades fora da indústria ...

Apenas se consideram insumos, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade ..., os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. ... 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 ..., 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. ... Não são considerados insumos, para fins de creditamento ..., 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. Por isso, não é passível de creditamento os gastos com óleos, graxas e serviços utilizados em atividades fora da indústria relacionados à lavoura de cana ...

A solução de Divergência nº 07 Cosit, ... de 2016, tratando de questionamento de outro contribuinte (pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento) cuja situação assemelha-se ao ... fiscalizado (objeto social de fabricação de açúcar em bruto; fabricação de açúcar de cana refinado; fabricação de álcool; geração de energia elétrica; cultivo de cana-de-açúcar etc.), dispôs sobre o direito de creditamento de PIS/COFINS relativo a diversos itens cujos trechos da fundamentação são transcritos a seguir.

12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade ... para o PIS/Pasep e ... 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 ..., 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.

15.No caso de bens consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço ..., ressalta-se que o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e não a ocorrência de contato físico entre estes e os referidos bens consumidos.

24. No outro extremo ..., verifica-se que não são considerados insumos, para fins de creditamento ..., bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ..., 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.

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.

protagonizam a elaboração do açúcar ou álcool a ser vendido são considerados insumos para fins de creditamento ...

A solução de Divergência nº 07 Cosit, ... de 2016, ... , deixa claro que não podem ser considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados em atividades de transporte exercidas em processos acessórios ou indiretos em relação à produção de bens para venda ou à prestação de serviços:

98.Passa-se à análise ... de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa:

XIII. combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção, nos veículos de transporte interno de insumos e produtos em elaboração no processo de produção, no transporte de matéria prima entre unidades de produção (florestamentos e reflorestamentos e a planta industrial) e nos veículos utilizados no serviço de transporte de insumos entre o fornecedor e a Consulente (item "q") 99. Conforme concluído na introdução ..., somente são considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo.

100. Diferentemente, não podem ser considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados em atividades de transporte exercidas em processos acessórios ou indiretos em relação à produção de bens para venda ou à prestação de serviços.

101. ... quanto àqueles referidos no item XIII, conclui-se que:

a) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para a venda são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a suas aquisições;

b) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, para transporte de insumos e produtos em elaboração são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a tais aquisições;

c) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica(unidades de produção) não são considerados insumos, inexistindo direito de creditamento em relação a tais aquisições;

d) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o adquirente não são considerados insumos, inexistindo direito de creditamento em relação atais aquisições.(grifou-se)

A legislação das contribuições para o PIS e COFINS exige, para configuração da relação insumo-produto, que o serviço seja utilizado na produção de bens destinados à

venda ou na prestação de serviço, forçoso concluir que não há direito de creditamento em relação aos serviços tomados descritos resumidamente a seguir (vide Anexo I ...), que constituem insumos indiretos à produção do açúcar e do álcool, pois vertem sua utilidade em etapa acessória da produção.

PROJETO VINHACA/IRRIGACAO SERVICO APLICACAO ADUBO DIVERSOS

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.

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.

O óleo diesel, óleo e graxa praticamente não é consumido nas máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção do açúcar e álcool destinado à venda, mas sim quase na integralidade é consumido nas atividades da lavoura da cana de açúcar. Assim, não são considerados insumos do processo produtivo óleos diesel, óleos e graxas consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados em atividades de transporte exercidas em processos acessórios ou indiretos em relação à produção do açúcar e álcool destinado à venda, ou seja, é vedado o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição de óleo diesel, óleos e graxas, que são aplicados principalmente nas diversas atividades ligadas à lavoura de cana de açúcar. Somente a parte do óleo diesel, óleo e graxa consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que *SERVICO APLICACAO AEREA FERTILIZANTES SERVICO APLICACAO AEREA HERBICIDA SERVICO APLICACAO AEREA INSETICIDA*...

A solução de Divergência nº 07 Cosit, ... de 2016, esclarece que é vedado o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre insumos indiretos a sua produção, pois vertem sua utilidade em etapa acessória da produção... :

XVII. serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira (insumos) de seus florestamentos e reflorestamentos (item "z") 114. Conforme concluído nos itens I a IV, serviços utilizados pela recorrente nas atividades de florestamento e reflorestamento constituem insumos indiretos a sua produção, pois vertem sua utilidade em etapa acessória da produção.

115. Assim, considerando que a legislação das contribuições exige, para configuração da relação insumo-produto, que o serviço seja utilizado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço, forçoso concluir que não há direito de creditamento em relação aos serviços descritos no item XVII.

Quanto a cana-de-açúcar utilizada na fabricação de açúcar e álcool, convém registrar que, nem mesmo se a fiscalizada adquirisse de terceiros, os dispêndios com sua aquisição ensejariam apuração de créditos ... com base no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que, tanto por previsão do art. 11, caput, da Lei nº 11.727, de 2008, como do art. 9º, III, da Lei nº 10.925, de 2004, essa aquisição deve se dar com suspensão das contribuições em discussão, o que inviabiliza apuração de créditos, com fundamento no art.3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pelo comprador, devido expressa vedação à apuração de créditos prevista no art. 3º, §2º,

inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Não há impedimento, porém, à apuração de créditos presumidos, nos termos do art. 8º, §1º, III, da Lei nº 10.925/2004 (alíquota para o PIS, de 0,5775%, e COFINS, de 2,66%), na medida em que tal cana-de-açúcar adquirida for destinada à fabricação de açúcar, inexistindo previsão legal para cálculo de crédito presumido sobre cana-de-açúcar destinada à fabricação de álcool.

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. (...) 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.**

"(...) 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 ..., 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 ... em relação à parcela da base de cálculo ... 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 ...

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.(...)"

Assim, os dispêndios da pessoa jurídica ..., fabricante de açúcar e álcool, com a aquisição de Óleo Diesel, Óleo Lubrificante Rando Mv, Óleo Shell Donax TDW30, Óleo Ursa Premium Tdx Sae 15 W 40 e Graxa Starplex Moly Mpgm2 3327, que utiliza em máquinas, equipamentos e veículos que não emprega nos processos de industrialização dos quais resultam açúcar e álcool não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, como dispêndios com insumos utilizados na fabricação desses produtos, e, portanto, não ensejam direito à apuração de créditos de PIS e COFINS, tampouco os serviços utilizados nas atividades agrícolas.

Os quadros a seguir demonstram que o contribuinte utiliza o Óleo Diesel, Óleo Lubrificante Rando Mv, Óleo Shell Donax TDW30, Óleo Ursa Premium Tdx Sae 15 W 40 e Graxa Starplex Moly Mpgm2 3327 quase exclusivamente nas atividades da lavoura da cana de açúcar (vide planilhas completas nas respostas aos TDF nº 01 e TDF nº 02). Isto é, não são legítimos os créditos de PIS e Cofins calculados sobre a aquisição de:

96,6142% do ÓLEO DIESEL do ano de 2013;

97,1512% do ÓLEO DIESEL do ano de 2014;

97,3839% do ÓLEO DIESEL do ano de 2015;

...

Diante do exposto, é cabível a glosa de créditos de PIS e COFINS calculados sobre aquisição de Óleo Diesel, Óleo Lubrificante Rando Mv, Óleo Shell Donax TDW30, Óleo Ursa Premium Tdx Sae 15 W 40 e Graxa Starplex Moly Mpgm2 3327, bem como a glosa de créditos calculados sobre serviços de projeto vinhaça/irrigação, serviços aplicação aérea fertilizantes, serviços aplicação aérea herbicida, serviços aplicação aérea inseticida, serviços aplicação aérea maturador, serviços aplicação calcário, serviços aplicação fosfato, serviços aplicação gesso agrícola, serviços aplicação herbicida tratorizado, serviços aplicação inseticida tratorizado, serviços aplicação nematicida, serviços colheita mecanizada, serviços consultoria indústria, serviços controle de pragas, serviços desmanche/confecção cerca/transporte benfeitorias, serviços dessecação tratorizado, serviços destinação resíduos, serviços mecânico diverso - agrícola, serviços mecânico diverso agr, serviços mecânico diverso agr - realizado no campo, serviços mecânico diverso agr - realizado no campo/ofag, serviços preparo solo terceirizado, serviços retro escavadeira, serviços transporte cana p/moagem, serviços transporte cana p/plantio; que são dispêndios da cultura da cana-de-açúcar (vide Anexo I ...).

c) Glosa de Créditos de PIS e COFINS calculados sobre despesas de transporte de mercadorias entre estabelecimentos (Período de Apuração 01/2013 a 06/2015)

A fiscalizada aproveitou indevidamente créditos das contribuições para o PIS e COFINS calculados sobre despesas de transporte de produtos acabados ou elaboração entre os seus próprios estabelecimentos. Segundo o demonstrativo que correlaciona o conhecimento de transporte com as correspondentes notas fiscais do produto transportado, os créditos foram tomados sobre as operações entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica consistentes em: 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. (vide Anexo II do Relatório de Fiscalização)

Ao se examinar as operações de fretes mais relevantes, observa-se que há transporte de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados entre os estabelecimentos, conforme indicado no resumo abaixo. Ocorre que as despesas realizadas com fretes utilizados no transporte interno de produtos em **elaboração** e de

produtos acabados entre os estabelecimentos industriais da mesma empresa, não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

CFOP 6901 - Remessa para industrialização por encomenda CNPJ Origem: 48.295.562/0011-08 CNPJ Destino: 48.295.562/0014-50 Produto transportado: açúcar cristal destinado a industrialização O contribuinte aproveitou créditos ... sobre os valores das despesas de fretes contratados **para o transporte de produtos acabados ou em fase de elaboração entre seus estabelecimentos industriais.** Logo, não se tratando de despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador), referidas despesas não geram direito à apuração de créditos ...

Diante do exposto, é cabível a glosa de créditos aproveitados sobre despesas de fretes com o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre *estabelecimento da mesma pessoa jurídica, conforme montantes especificados no Anexo II ...*

Solução de Divergência, nº 26, Cosit, de 09/06/2008 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE. 1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto. 2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 3º incisos II e IX da Lei nº 10.833, ... de 2003 e 15 da Lei nº 10.865, ... de 2004.

Solução de Divergência n° 11, Cosit, de 05/10/2007 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.

d) Utilização dos créditos presumidos sobre compra de cana de açúcar de pessoas físicas para dedução das contribuições apuradas ao invés de utilizá-los nos pedidos de ressarcimento.

O contribuinte calculou créditos presumidos de PIS (Alíquota de 0,58%) e COFINS (alíquota de 2,66%) sobre o valor de cana de açúcar adquirida de pessoa física no período de 01/2013 a 03/07/2013, conforme demonstra o relatório do SPED EFD Contribuições do Anexo XIII deste Relatório. A previsão legal para cálculo de crédito presumido pela jurídica produtora de açúcar é a Lei 10.925/2004, art.8º. O crédito

presumido calculado sobre a aquisição de cana de açúcar de pessoa física somente pode ser utilizado para deduzir ... o PIS/Pasep e ... (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa. Ocorre que o contribuinte utilizou uma parte de tais créditos nos pedidos de ressarcimento.

A Lei 10.925/2004 estabeleceu que os créditos presumidos só podiam ser utilizados para desconto dos débitos de PIS e Cofins não-cumulativos a pagar.

O Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 15, ... de 2005, ..., dispõe que o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento.

A Instrução Normativa SRF nº 660, ... de 2006, estabelece que os créditos presumidos de PIS e COFINS não poderão ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

Assim sendo, a fiscalização utilizou o valor do crédito presumido calculado sobre o valor de aquisição de cana de açúcar, previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, para deduzir ... o PIS e Cofins apuradas e realizou a glosa no mesmo valor utilizado nos pedidos de ressarcimento.

III - CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO COM OUTROS DÉBITOS ADMINISTRADOS PELA SRFB (PA 01/2013 a 06/2015)

As receitas do contribuinte decorrem principalmente da comercialização de **açúcar de cana e álcool etílico** no mercado interno e externo. O elevado montante de vendas de açúcar de cana incentivado tributado à alíquota zero, no mercado interno, e sem incidência, na exportação, e de álcool etílico (permissão legal para compensação ou ressarcimento dos saldos de créditos vinculados à produção e à comercialização de álcool, assim como o aproveitamento de créditos presumidos sobre vendas de álcool para desconto das contribuições apuradas) contribuiu para o acúmulo de créditos de PIS e COFINS para desconto ou passíveis de ressarcimento e/ou compensação.

Os créditos das Contribuições para o PIS e COFINS aproveitados pela fiscalizada que foram objeto de glosas fundamentam-se no: a) art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; b) art. 17 da Lei 11.033, ... de 2004 (créditos vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) **(açúcar de cana)** ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **(açúcar de cana ou álcool etílico na exportação));** e c) § 7º do art. 1º da Lei nº 12.859, de 2013 (créditos vinculados à produção e à comercialização de **álcool etílico)**.

Benefício fiscal do açúcar de cana A ... Lei nº 12.839, ... de 2013, reduziu a zero as alíquotas ... para o PIS e COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno de cana de açúcar.

Os créditos ... para o PIS e COFINS, vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota zero **(açúcar de cana)** ou não incidência acumulados ao final de cada trimestre-calendário decorrente de aquisições no mercado interno, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.8333, de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, podem ser objeto de: a) compensação ... ou b) pedido de ressarcimento ...

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à receita de exportação de que tratam o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, ..., podem ser objeto de ressarcimento ou compensação.

Benefício fiscal do álcool etílico O saldo credor ... decorrente de créditos apurados nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, em relação a custos, despesas e encargos **vinculados**

à produção e à comercialização de álcool, podem ser objeto de compensação ou de ressarcimento. Ao final do encerramento do trimestre-calendário, o saldo de créditos ... remanescente, após descontos dessas contribuições apuradas no regime não cumulativo, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes da venda de álcool, poderá nos termos do §7º do art. 1º da Lei nº 12.859, de 2013, ser objeto de: 1) compensação ... ou 2) pedido de ressarcimento...

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 ... Anexo III ...; vide detalhamento das glosas de bens e serviços nos Anexos I e II ...). O Anexo III ... 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.***

Os valores de créditos de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento após as glosas de créditos efetuadas estão representados resumidamente na tabela abaixo ou detalhadamente no Anexo V do Relatório de Fiscalização.

(...)

O lançamento de ofício das glosas de créditos de PIS e COFINS, do PA 01/2013 a 06/2015, e das diferenças de PIS e COFINS a recolher do PA 04/2012 e do período compreendido entre 01/2013 a 06/2015, constam do eprocesso de controle nº 15940.720014/2017-57.

IV - CONCLUSÃO O sujeito passivo foi submetido a procedimento fiscal para verificação da regularidade da apuração e recolhimento das contribuições para o PIS e Cofins, resultando no lançamento de ofício das contribuições decorrente de omissão de receitas e da insuficiência de créditos para desconto das contribuições apuradas no período, bem como na glosa de créditos utilizados para desconto ou em pedidos de ressarcimento.

Cientificada dos Autos de Infração e do Relatório Fiscal, a empresa apresentou impugnação, alegando:

2. Das razões pelas quais o auto de infração deve ser cancelado

2.1. Da utilização dos créditos presumidos sobre compra de cana-de-açúcar de pessoas físicas... cumpre ressalvar que a Impugnante não se insurge, especifica e unicamente, em relação ao procedimento reportado na alínea "d" do tópico "II - Infrações apuradas", do relatório de fiscalização.

... a Impugnante concorda com o procedimento ..., que excluiu os referidos créditos presumidos de PIS e COFINS dos pedidos de ressarcimento, e os utilizou na compensação de contribuições supostamente devidas. No entanto, por cautela, insta ressalvar que, se procedente a impugnação, e reconhecido que as contribuições lançadas ... são indevidas, os créditos excluídos dos pedidos de ressarcimento comporão o saldo de créditos não utilizados ...

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

2.2.1. ... Do relatório de fiscalização se extrai que a baixa de obrigações relativas ao IPI incidente na venda de açúcar configuraria extinção de um passivo, sem o correspondente desaparecimento de um ativo. Por isso, a baixa da dívida deveria ser reconhecida como nova receita.

2.2.2. ...

Por ter convicção da inconstitucionalidade da exação, notadamente com apoio no Decreto nº 6006/06, e para não ficar sujeita ao lançamento do imposto e penalidades, em abril de 2008, a Impugnante ajuizou ação declaratória perante o Juízo Federal da Subseção de Presidente Prudente, que atualmente tramita sob o nº 0004804-08.2008.4.03.6112 (nº antigo: 2008.61.12.004804-4), e passou a efetuar o depósito judicial do imposto a partir daquela competência.

Entretanto, mesmo antes do ajuizamento da ação declaratória e da realização dos depósitos ..., a Impugnante não reconhecia ser devido o IPI ...

... durante a discussão no Poder Judiciário, amparada em pronunciamento judicial posteriormente cassado, a Impugnante não destacava o IPI nas notas fiscais de venda, não o declarava e nem o recolhia. Além disso, oferecia à tributação do PIS e da COFINS toda a receita, inclusive aquela parcela relativa ao IPI, supostamente incidente.

... a Impugnante provisionou o valor supostamente devido a título de imposto não pago. Com o decurso do tempo, à medida que decaiu o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, ... realizou a reversão desse registro contábil por não mais subsistir o risco de que o tributo viesse a ser lançado e exigido. Sob essa ótica, como provisão não gera passivo, não haveria receita a ser tributada.

2.2.3. ...

... a premissa central fixada no auto ... é a qualificação dos valores relativos ao IPI, ... objeto da decadência, como "receita" ou "acréscimo patrimonial". Ao fixar a premissa acima, a Autoridade Fiscal afastou o tratamento contábil dado pela Impugnante. ... a Impugnante fez a provisão contábil do valor do IPI e, com a decadência e baixa da provisão, não ofereceu tais valores à tributação, porquanto provisão não gera passivo, não havendo receita a ser tributada. Segundo a ótica do Sr. Fiscal, não se tratou de provisão, mas de um passivo, de maneira que a reversão do mencionado passivo geraria receita tributável ...

2.2.4. Ocorre que - e aqui está o aspecto que escapou à Autoridade Fiscalizadora - mesmo que se reconheça a existência de passivo e a geração de receita em função da reversão, seria necessário um passo seguinte, que envolve analisar se tais valores já tinham sido, ou não, oferecidos à tributação, sob pena de se validar a duplicidade de tributação da mesma receita.

Quando da saída do açúcar, o IPI não era destacado e, além disso, todo o valor da venda, 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. Realmente, nos termos do *artigo 23, inciso III, da Instrução Normativa n° 247/2002, para "efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento, observado o disposto no art. 24, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores" "do ... (IPI)".*

... 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.

Extrai-se do balancete que, naquele mês (02/2006), a Impugnante obteve R$ 36.384.237,62 com a venda de açúcar por suas três unidades ("UFA": R$ 9.101.434,72, "UUU": R$ 25.520.189,90 e "CSP": R$ 1.762.613,00) ...

Todavia, em razão da posição que sustentava em relação ao IPI suspostamente incidente sobre o açúcar, ... não destacou esse imposto nas notas fiscais. Consequentemente, **toda a receita** foi oferecida à tributação do PIS/COFINS.

... no que se refere ao PIS, constata-se do cotejo entre o DACON do período e o demonstrativo de apuração elaborado pela Impugnante, que a receita integral decorrente da venda de açúcar (i.e., R$ 36.384.237,62) compôs os R$ 36.511.521,00 declarados no DACON como receita de vendas de bens no mercado interno. Confira-se:

(...)

Os valores contemplados na linha 01 ("Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 1,65%"), bem como nas colunas "Receita" e "Base de Cálculo", correspondem ao valor de R$ 36.511.521,00. Por conseguinte, embora fosse autorizada, não houve a dedução do IPI.

Ainda a confirmar esse cenário, tem-se a planilha abaixo, demonstrando que a receita de R$ 36.384.237,62, advinda da venda de açúcar, integrou a base de cálculo de R$ 36.511.521,00, **sem exclusão de qualquer valor de IPI,** apurando-se, assim, um débito informado em DCTF de R$ 602.440.10. Veja-se:

(...)

Resta demonstrado que 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.

Com a solução alvitrada pela fiscalização, inegavelmente, o mesmo valor (valor do IPI não pago) está submetido às mesmas contribuições, duas vezes: a primeira no oferecimento integral da receita de vendas, sem desconto do IPI, e a segunda no momento da reversão da provisão desse mesmo valor.

A Autoridade Fiscal até poderia discordar e requalificar o tratamento contábil promovido pela Impugnante, apontando a existência de passivo (ao invés de provisão) e consequente geração de receita, com a reversão decorrente da decadência. Todavia, para reconhecer, legitimamente, a incidência do PIS e da COFINS sobre esta receita também deveria ter antes constatado se essa mesma receita já não havia sido, anteriormente, oferecida à tributação ...

Por conseguinte, o lançamento aqui combatido caracteriza bis in idem ...

2.3. Dos créditos de PIS e COFINS sobre dispêndios no cultivo de cana-de-açúcar... os fundamentos adotados pela Autoridade Fiscal não podem subsistir, primeiro porque desconsideram as peculiaridades do processo produtivo ..., segregando, indevidamente, a etapa agrícola da produção, e depois porque 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) ...

2.3.1. Do processo produtivo da agroindústria da cana-de-açúcar 2.3.1.1. ...

Na agroindústria da cana-de-açúcar, o processo produtivo envolve diversas etapas: produção e abastecimento da indústria com matéria prima (cana), gerenciamento dos insumos, resíduos e subprodutos, produção final de açúcar ou álcool, armazenamento e comercialização dos produtos finais.

... fica evidente que seu processo produtivo se inicia na lavoura com a formação e cultivo do canavial e finda com a produção do açúcar, do álcool e energia destinados ao consumo, após o processamento no seu parque industrial.

Veja-se que os custos agrícolas incorridos na etapa de produção e abastecimento da indústria com matéria prima são tão relevantes para a obtenção dos produtos finais (açúcar e álcool) que chegam a representar mais de 60% do custo total de produção de álcool e açúcar. ... a Impugnante é responsável pela produção de quase a totalidade da cana-de-açúcar utilizada na fabricação do açúcar e álcool.

... é inconteste que a Impugnante não produz cana para outro fim, senão com a finalidade única de produzir açúcar e álcool, sendo impossível afastar essa etapa inicial do seu processo produtivo...

... não se pode negar que o óleo diesel e demais ínsumos e serviços relacionados no auto de infração são inerentes ao processo produtivo ...

... a glosa de créditos ... viola os artigos 3o das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03.

2.3.1.2. ...

A produção de cana e a sua industrialização ... são, pois, apenas etapas integradas e sequenciais de um único processo produtivo.

... pode-se afirmar que a definição de agroindústria, para fins de aplicação das Leis n° 10.637/02 e n° 10.833/03, não pode se dissociar daquela prestigiada na Lei n° 8.212/91, sob pena de violação do postulado do legislador coerente.

2.3.1.3. Destarte, irrefutável que todas as etapas de produção ... devem ser reconhecidas como integrantes de um único processo produtivo, tal como definido pelo legislador.

2.3.2. Da não cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS e do conceito de insumo para fins de apuração de créditos 2.3.2.1. ...

... as Leis n° 10.637/02 e n° 10.833/03 trazem, de forma ampla, a possibilidade de apuração de créditos sobre "os 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". Como se observa, a única condição imposta pelo legislador para a apuração de créditos ... foi de que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

... o IPI e o ICMS, como regra geral, são impostos cuja materialidade é o consumo de bens e serviços. De outra parte, a contribuição para o PIS e a COFINS incidem sobre receita, de modo que a aferição do valor agregado na base tributável das contribuições (receita) pelo contribuinte restaria prejudicada pela aplicação dos conceitos inerentes e exclusivos à produção e circulação de mercadorias, que não se alinham perfeitamente à base tributável de receita ...

... Na sistemática criada ..., os créditos não são apropriados de acordo com o montante cobrado nas etapas anteriores, sendo relevante, apenas, que nas operações anteriores de aquisição de bens e serviços tenha ocorrido a incidência das contribuições. Tanto é que não há destaque das contribuições recolhidas nas notas fiscais de aquisição de insumos, nem se exige do sujeito passivo o controle dos valores das contribuições cobradas nas etapas anteriores, sendo bastante a segregação das aquisições sujeitas ou não à incidência das contribuições.

... a técnica da não cumulatividade do PIS e da COFINS não pode, de forma alguma, ser equiparada integralmente à não cumulatividade do ICMS e do IPI, outra não pode ser a conclusão senão a de que o conceito de insumo adotado em uma e outra sistemática não

pode ser equivalente. Por conseguinte, não pode subsistir a conceituação de "insumo" adotada pela Autoridade Fiscal, sem sombra de dúvida, ancorada na legislação do IPI.

2.3.2.2. Evidentemente, não se trata de considerar como insumo todo e qualquer bem ou serviço, mas, sim, aqueles bens e serviços que compõem o custo de produção ..., porque indispensáveis para a obtenção do produto final e, por conseguinte, à consecução da receita.

Como sabido, a restrição do conceito de insumo ..., de forma similar à adotada para o IPI, foi criada ... com a edição da Instrução Normativa n° 358/2003, que alterou a Instrução Normativa n° 247/2002, e da Instrução Normativa n° 404/2004. Ocorre que esses instrumentos normativos, hierarquicamente inferiores às Leis n° 10.637/02 e n° 10.833/03, não se limitaram a regulamentá-las ou interpretá-las. Foram além, impondo exigências não contempladas pelo legislador, de modo a criar, no âmbito da contribuição para o PIS e da COFINS, um conceito completamente novo, trazido, sem amparo legal, do âmbito do IPI.

Como se vê, os instrumentos normativos ultrapassaram sua competência meramente regulamentadora, promovendo, mais do que sua complementação, a alteração da lei, em total descompasso com o princípio da legalidade...

2.3.2.3. Ainda que se constate que a conceituação de insumo, para fins de PIS e COFINS, não pode ser amparada no conceito atinente à legislação do IRPJ, ainda assim não haverá como não reconhecer que os insumos cuja aquisição ensejou a tomada de créditos ... **atendem ao critério da essencialidade.** ... sem o óleo diesel e os serviços agrícolas não é possível alcançar a produção de açúcar e álcool, ou, ainda que o fosse, é inegável que restaria bastante prejudicada a sua qualidade e/ou quantidade, ou mesmo sua viabilidade econômica.

Especificamente em relação à agroindústria de açúcar e álcool, o CARF, em diversos julgamentos, reconheceu a legalidade da apuração de crédito de PIS e COFINS sobre a aquisição de bens e serviços ora glosados ... Cita-se, por exemplo, o v. acórdão n° 3301-001.289[2], pelo qual reconheceu o direito ao crédito sobre "as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no *maquinário agrícola ligado ao corte e carregamento da cana de açúcar, assim como, nos caminhões que transportam a cana da lavoura até a unidade industrial, por se tratarem de bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool". Na mesma linha ... diversos outros julgados*[3].

É justamente nesse cenário que se enquadram os bens e serviços sobre os quais ... apurou os créditos indevidamente glosados ... no Relatório Fiscal e nos seus anexos, a Impugnante apropriou créditos ... sobre a aquisição de de serviços como, por exemplo, preparo de solo, aplicação de fertilizantes, iherbicidas, inseticidas, controle de pragas, corte, colheita e transporte da cana, assim como sobre a aquisição óleo diesel e graxa empregados na execução desses serviços.

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

2.3.3.1. Corroborando todo o acima exposto, chama-se a atenção para o v. acórdão 3402-003.076, proferido no Processo ...10835.720016/2014-87, que ... deu parcial provimento ao recurso voluntário ..., para decidir pelo estorno das glosas, por reconhecer que "a fase agrícola da agroindústria também integra o seu processo produtivo para fins de aproveitamento de crédito ...".

... merece ser citado também o recentíssimo v. acórdão n° 3402-003.817[4], que também reconheceu a regularidade da apuração de créditos pautada na essencialidade dos bens e serviços ...

Também se amoldam ao caso em tela os Acórdãos n°s 3403001.340[5], 3403-001.274[6] e 3403-001.283[7], pelos quais o CARF, julgando situações semelhantes à da Impugnante, confirmou a possibilidade de créditos sobre insumos ligados á atividade agrícola rural, por serem essenciais ao processo produtivo.

2.3.3.2. Os precedentes acima citados permitem concluir, sem dúvida, que a autuação ora impugnada não pode ser mantida ...

2.3.3.3. Não fosse o bastante, a posição assentada no Colendo Superior Tribunal de Justiça segue na mesma linha.

No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial 1.230.441[8], a Primeira Turma manifestou o entendimento de que "o conceito de insumo deve ser alargado para abranger tanto os elementos diretos como indiretos de uma produção", que possuam a natureza de insumo, como elementos essenciais da produção.

Pouco depois, a Primeira Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça pronunciou que "Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a ideia de insumos, ainda que na sua acepção mais **ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa"**[9] (destacamos).

Deve ser citado também o ... REsp n° 1.246.317/MG, da Segunda Turma ...

... a jurisprudência é firme no sentido de que, na sistemática da não-cumulatividade do PIS/COFINS, o conceito de insumo não deve ser entendido de forma tão restritiva como na apuração do IPI ...

2.4. Dos créditos de PIS e COFINS sobre despesas de transporte entre estabelecimentos 2.4.2. ... mais uma vez a posição do Sr. Fiscal se dissocia 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. É o que se extrai do v. acórdão n° 9303-004.318, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim ementado ...:

"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida el ou de ressarcimento/compensação. Precedentes." [10] No mesmo sentido, é o v. acórdão n° 3301-002.966 ...

... ainda que não se admita a apuração de créditos sobre todas as despesas de transporte relacionadas no Anexo II (ressalvado o observado no item 2.1 supra), deve ser

reconhecida a regularidade dos créditos apurados sobre as despesas de transporte na remessa para industrialização.

2.5. Do procedimento adotado pelo Auditor Fiscal na apuração de créditos e contribuições devidas... o Auditor Fiscal refez a apuração de créditos de PIS e COFINS ... desconsiderando os créditos glosados e, com isso, apurando ... em valores inferiores àqueles ... escriturados ... refez 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 ... (PER), ...l manteve os créditos remanescentes, após a glosa, informados nos ... (PER) para considerar insuficientes os créditos disponíveis para desconto das contribuições apuradas em alguns períodos.

Para ilustrar ..., toma-se ... a apuração da COFINS na competência 05/2014, ...:

a)Apuração promovida pela Impugnante:

a.1) No período foram apurados débitos de COFINS no valor total de R$ 1.634.285,39;

a.2) O total de créditos da COFINS apurados no período foi de R$ 2.952.924,77, além do crédito presumido no total de R$ 1.118.155,61;

a.3) Os débitos foram compensados com a imputação, primeiro, do crédito presumido vinculado à produção e comercialização de álcool (R$ 1.118.155,61), *e o saldo remanescente (R$ 516.129,78) com a utilização dos créditos vinculados* a *receita tributada no mercado interno (Cód.101);*

a.4) O saldo de créditos disponível após a compensação, que foi informado no pedido de ressarcimento (PER), era de R$ 2.436.794,99;

b)Apuração promovida pelo Auditor Fiscal:

b.1) Nesse período, não houve alteração dos débitos de COFINS apurados na fiscalização, mantendo-se o valor de R$ 1.634.285,39;

b.2) Após as glosas no montante de R$ 1.073.639,86, o total de créditos da COFINS apurados no período foi de R$ 1.879.284,91;

b.3) Os débitos foram compensados com a imputação, primeiro, do crédito presumido vinculado à produção e comercialização de álcool (R$ 1.118.155,61); o saldo remanescente (R$ 516.129,78) foi parcialmente compensado com a utilização dos créditos vinculados à receita tributada no mercado interno (Cód.101), que, após as glosas, totalizou R$ 448.834,17 (segundo o critério equivocado do Sr. Fiscal);

b.4) A diferença remanescente dos débitos de COFINS apurados no período, após as compensações, no importe R$ 67.295,61, foi lançada na coluna "Diferença da contribuição a recolher/pagar" do Anexo VI;

b.5) O saldo de créditos disponível após a compensação, no próprio período de apuração, mantido no pedido de ressarcimento (PER), já consideradas as glosas, totalizou R$ 1.430.450,74;

... para compensação da diferença apurada após a utilização dos créditos vinculados à produção e comercialização de álcool (1.118.155,61) e dos créditos vinculados à receita tributada no mercado interno (R$ 448.834,17), no valor de R$ 67.295,61, deveriam ser

considerados os créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno (Cód.201), cujo saldo após as glosas era de R$ 803.751,60.

... existindo saldo credor suficiente para a compensação do débito da COFINS apurado no período, não se justifica o lançamento de diferenças supostamente a recolher. Por cautela, junta-se a esta impugnação as planilhas comparativas ..., que demonstram que o critério adotado no exemplo acima transcrito (05/2014) se repete em todas as competências em que, supostamente, seriam devidas as contribuições (docs.anexos).

2.5.2. ... o pedido de ressarcimento pressupõe a existência de saldos de contribuições superiores àquelas devidas ... A condição para o deferimento do pedido de ressarcimento é, dentre outros, 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, arte. 62 a 66).

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, chancelar a existência de saldo credor das contribuições objeto de pedido de ressarcimento.

Na competência acima exemplificada, tem-se que o crédito mantido no PER corresponde a R$ 1.430.450,74, e, de outro lado, a contribuição supostamente devida pela Impugnante, no valor originário de R$ 67.295,61, correspondente, atualmente, a R$ 140.183,47, conforme demonstrativo anexado ao auto de infração. Ora, como validar o procedimento que transformou o débito originário de aproximadamente R$ 70 mil em mais de R$ 140 mil, ignorando-se, no mesmo período, a existência de saldo de créditos no importe de mais de R$ 1,4 milhão???

3. Do pedido Ante o exposto, é a presente para requerer o cancelamento do auto de infração.

Caso não seja esse o entendimento, e as glosas sejam mantidas, o auto de infração deve ser reformado para o fim de que sejam retificadas as apurações das contribuições no período fiscalizado, pelas razões expostas no item 2.5 desta impugnação.

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 09-64.307, de 24/08/2017 (fls. 11004 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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: 31/01/2013 a 30/06/2015

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

1. No cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativo 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 álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da contribuição devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O 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: 31/01/2013 a 30/06/2015

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 álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da contribuição devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2013 a 30/06/2015

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 10260 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.

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 (e também o da multa isolada).

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 irresignação 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 conseqüências.

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 conseqüência 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 imponível se concretiza no momento do ato remitente.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art.9°, § 3°, 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.3° da Lei nº 9.718, de 1998; art. 1°, § 3°, V, "b" da Lei nº 10.833, de 2003; art. 1°, § 3°, V, "b", da Lei nº 10.637/2002; art.53 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 2° e 3° 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 inconteste diferença de técnicas legislativas adotadas na legislação dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretensões 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, pleonasmo, 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 ampliativa 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 tres 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 nº10.833, 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 n° 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 credito 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-cumultativo 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 refez a apuração de créditos ..., desconsiderando os créditos glosados e, com isso, apurando créditos ... em valores inferiores àqueles que haviam sido escriturados ... Paralelamente, refez 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, chancelar a existência de saldo credor das contribuições objeto de pedido de ressarcimento.

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

Cumpre 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. 3ºDo valor apurado na forma do art. 2ºa 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 § 3ºdo art. 1ºdesta Lei; e(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)(Produção de efeitos)
>
> b) nos §§ 1ºe 1º-A do art. 2ºdesta 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 oart. 2ºda Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 daTipi;(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 a 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

[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.

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, cupinicidas, 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 Turma[2], de modo que, **somente por economia processual e apreço ao princípio da colegialidade**, também passamos a adotar aqui aquele plasmado nos fundamentos que 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

[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)

> demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviçosDe 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 empresária, 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)*

[redacted]

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