



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

Processo nº 10660.720701/2013-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-002.133 – 1ª Turma Especial
Sessão de 24 de setembro de 2014
Matéria IRPJ E CSLL - ÍNDICE DO LUCRO PRESUMIDO
Recorrente ARMAZENS GERAIS SÃO JOÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

LUCRO PRESUMIDO. ÍNDICE. INDUSTRIALIZAÇÃO. SERVIÇO.

O armazém que, além de prestar o serviço de armazenamento, se obriga a limpar, selecionar e ensacar o café em grão, ainda exerce atividade de prestação de serviço, sujeito à determinação do lucro presumido pelo índice de 32%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Alexandre Fernandes Limiro (Relator) e Fernando Daniel de Moura Fonseca, que deram provimento em parte ao recurso para aplicar o coeficiente de apuração de lucro presumido em 8% para as atividades de beneficiamento do café. Designado o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque para redigir o Voto Vencedor.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Ana de Barros Fernandes Wipprich – Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Alexandre Fernandes Limiro – Relator

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Fernando Daniel de Moura Fonseca, Neudson Cavalcante Albuquerque, Alexandre Fernandes Limiro, Rogério Aparecido Gil e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ e CSLL (fls. 02/38) lavrados no dia 21/03/2013 em decorrência da falta ou insuficiência de valores informados nas DCTF's e/ou pagamento do imposto/contribuição devido a menor, em função da utilização errada dos percentuais de 8% e 12%, respectivamente, quando o correto seria 32% sobre a receita bruta dos serviços prestados. O Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 02) informa que os autos de infração lavrados, depois de formalizados, totalizaram o montante de R\$ 798.875,74, incluídos os valores devidos a título de tributo, de multa de ofício e de juros de mora. O enquadramento legal, a descrição do fato jurídico, o Termo de Verificação Fiscal (fls. 39/44) e as planilhas (fls. 45/54) constam do processo.

Em resumo, depreende-se do Termo de Verificação Fiscal (fls. 39/44) que a fiscalização apurou que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não trata de industrialização, mas apenas de prestação de serviços, o que enseja aplicação da alínea "a", do item III, do parágrafo 1º, do artigo 519, do RIR/99 (base de cálculo, no lucro presumido, determinada mediante aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta auferida no período de apuração e não o percentual de 8%). Transcreve-se a fundamentação:

"Já os procedimentos de beneficiamento e depósitos acima descritos, não caracterizam industrialização, pois deles não resultam produtos alcançados pelo campo de incidência do IPI. Inocorre o fato gerador do IPI quando da saída do café, não torrado em grão (produto "NT"). **Qualquer procedimento em produto final "NT" não caracteriza industrialização.**

Nesse entendimento a ementa da Solução de Consulta 277/2005 da 8ª RF dispõe: *"Não é equiparado a estabelecimento industrial o comerciante de café, não torrado em grão (produto "NT"), ainda que o produto comercializado seja o resultante de processos (de descascar e limpar e de separar por tamanho, forma e cor) a que o produto, "in natura" (café em coco ou em grão) tenha sido submetido, em estabelecimento de terceiro, sob encomenda do próprio comerciante, com fornecimento do café "in natura", tendo em vista que o produto resultante desses processos é não tributado pelo IPI ("NT"). O executor das operações não é considerado estabelecimento industrial, independentemente de as mesmas serem ou não caracterizadas como industrialização, pois delas não resulta produto alcançado pelo campo de incidência do IPI. Inocorre o fato gerador do IPI quando da saída do café, não torrado em grão, do executor da encomenda."*

Por outro lado devemos destacar que a atividade desenvolvida pelos armazéns gerais é de prestação de serviços.

As empresas de prestação de serviço com a opção pelo pagamento do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Presumido, no caso do IRPJ, a alíquota é 15% sobre o coeficiente aplicável de 32% sobre a receita bruta da empresa, nos termos da alínea “a”, do item III, do parágrafo 1º, do artigo 519, do RIR/99, e não 8% conforme alegações da interessada.

As planilhas de apuração demonstram as diferenças mensais apuradas, resultantes do percentual de 32% sobre a receita bruta tanto para o IRPJ como para a CSLL, e não 8%, no caso do IRPJ, ou 12%, no caso da CSLL, então demonstrados na apuração da interessada.

Os pagamentos identificados nos controles internos da RFB demonstram que, de fato, foram efetuados a menor.” (fl. 41)

Em 22/04/2013 o contribuinte apresentou Impugnação aos Autos de Infração (fls. 301/330). Todavia, a DRJ manteve o lançamento para exigir a totalidade do crédito tributário constituído.

Em princípio, a decisão recorrida ressaltou que a “análise e a solução das questões referentes à autuação se deu através de atos normativos e interpretativos válidos, e exarados pela Receita Federal [...]”. Outrossim, verificou que o cerne do litígio se consubstancia em verificar se há industrialização ou não nos processos realizados pelo contribuinte com o café depositado em seus armazéns, uma vez que tal definição influencia a porcentagem aplicada na apuração da base de cálculo dos tributos.

Sobre o tema, citou os Pareceres Normativos nº 421, de 1970 e 398, de 1971 da Receita Federal, que definiu o conceito de beneficiamento, tendo consignado que o processo aplicado pela autuada ao café não se enquadra nos quesitos impostos por tais pareceres. Trouxe ainda a Solução de Consulta SRRF 8ª RF nº 277, de 2005, que é específica sobre o produto café.

Outrossim, argumentou que “o fato do produto saído do processo ser “NT”, como no presente caso, é decisivo na controvérsia, pois, a notação “NT” na TIPI significa “não tributado” pelo Imposto sobre Produtos Industrializados.” Invocou, assim, o parágrafo único do art. 2º do RIPI. Lado outro, apontou que a embalagem que condiciona o café não é aquela descrita no inciso IV do art. 4º do RIPI, pois visa ao transporte da mercadoria, tendo citado também o art. 6º do RIPI.

Deste modo, concluiu a DRJ: “como não houve industrialização e com base no art. 15, § 1º, inciso III da Lei nº 9.249, de 1995, forçoso manter a alíquota de 32% sobre a receita bruta e, como consequência, manter a totalidade dos créditos tributários consubstanciados nos autos de infração.” Ao final, consignou ainda a impossibilidade do órgão administrativo perquirir a ofensa a princípios constitucionais, cabendo-lhe apenas a aplicação da legislação positivada, bem como a ausência de subordinação à doutrina.

O acórdão apresentou a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ**

As atividades desenvolvidas em relação ao café “in natura” (em coco e em grão) de descascar e limpar, separar os grãos por tamanho e forma, por meio de peneiras e ventiladores, e por cor, através de processo mecânico, não se caracteriza como industrialização. Desta forma, às empresas de prestação de serviço com a opção pelo pagamento da IRPJ com base no Lucro Presumido, é aplicável o coeficiente de 32% sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

As atividades desenvolvidas em relação ao café “in natura” (em coco e em grão) de descascar e limpar, separar os grãos por tamanho e forma, por meio de peneiras e ventiladores, e por cor, através de processo mecânico, não se caracteriza como industrialização. Desta forma, às empresas de prestação de serviço com a opção pelo pagamento da CSLL com base no Lucro Presumido, é aplicável o coeficiente de 32% sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

DOUTRINA.

A doutrina trazida ao processo, não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 17/09/2013 (fls. 668/702) com base nos seguintes argumentos:

01) Inicialmente, invocou os arts. 107, 108 e 112 do CTN para demonstrar conclusões doutrinárias acerca de métodos e percurso de interpretação e hermenêutica. Posteriormente, afirma que os Autos de Infração desclassificaram a escrituração contábil da autuada.

02) Afirma que as “atividades da empresa Armazéns Gerais São João Ltda., dentre outras, é de beneficiamento de café (...)”. Para tanto, exemplifica que “as atividades da empresa Recursante, nos termos do item 11.04, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, são *“Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.”* Posteriormente, descreve seu processo produtivo nos seguintes termos:

“Processo Produtivo: Para consecução da atividade de industrialização do café, através de beneficiamento a empresa segue as seguintes etapas:

1. Compra do café em grão em estado bruto, de diversos fornecedores nacionais;

2. Transferência do café para Armazém Geral, onde se inicia a industrialização por beneficiamento, conforme segue:

a) **Beneficiamento - fase 1** - classificação criteriosa dos grãos, exigida pelos compradores do mercado interno e externo, que consiste em separar os grãos por peneira – de 9 a 19 – de acordo com o tamanho dos mesmos, através de maquinário;

b) **Beneficiamento - fase 2** - processo de beneficiamento que ocorre após a separação por peneira no qual o café é ventilado para retirar defeitos tais como grãos leves, grãos quebrados, pós, paus, casca, café em coco, brocados, conchas, chochos, marinhos (grãos com pergaminho) e demais impurezas. A ventilação é realizada de forma mecânica que utiliza ventiladores específicos para atividade.

c) **Catação Eletrônica** - catação eletrônica dos grãos que consiste na retirada de grãos pretos, grãos ardidos, grãos verdes, pedras e impurezas remanescentes do processo de ventilação. O processo é realizado com máquina específica para o processo de industrialização do café. A ventilação e catação objetivam separar os grãos.

d) **Liga** - consiste na mistura de vários lotes anteriormente catados e ventilados que serão agrupados por tipo de grãos, dimensão e qualidade (café e bebida), cujo objetivo é formar lotes específicos para exportação e/ou venda no mercado interno de acordo com a solicitação do cliente.

e) **Embalagem** - consiste em acondicionar o produto em sacarias (embalagens), sendo que, para tanto, são usadas sacaria nova para o produto com o fim de exportação e sacaria usado quando destinado ao mercado interno.

3. **Principais insumos / matérias primas utilizados no beneficiamento** - café em grãos, materiais de embalagem, ambos fornecidos pelo proprietário do café.

Desta forma, conforme dispõe o inciso II, do artigo 4º, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, caracteriza-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, o aperfeiçoe para consumo tal como a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento)."

Assim, conclui que por se tratar de processo de industrialização, "não há que se falar em aplicação do percentual de 32%, previsto na alínea "a", do inciso III, do artigo 519, do RIR/1999, que trata de atividades de prestação de serviços em geral, mas tão somente com referência à prestação de serviços que encontra-se discriminada os valores neste auto de impugnação e na documentação aqui acostada." Pelo exposto, considera aplicável o disposto no art. 15, § 2º da Lei nº 9.249/1995.

03) Aponta erro na decisão recorrida, porquanto “os produtos classificados pela notação “NT” estão no campo da incidência do IPI, uma vez que previstos na referida tabela TIPI;”, tendo enumerado alguns produtos industrializados que consta da Tabela TIPI como “NT”.

04) Reconhece a caracterização de dois tipos de receitas advindas das atividades operacionais:

“a) Prestação de serviços descritos no item 11.04 da Lista de Serviços anexa à Lei complementar nº 116/2003, tributados pelo ISSQN;

b) Beneficiamento de mercadorias descrito no inciso II do artigo 4º, do Decreto nº 4.544/2002, verbis: “Art. 4º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I-(...);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); tributados pelo IPI.”

Com base neste reconhecimento, requer aplicação do §3º do art. 519 do RIR, argumentando que apenas as receitas advindas da prestação de serviços podem ser tributadas pelo coeficiente de 32% e que apenas as receitas advindas da “industrialização (beneficiamento)” podem ser tributadas pelo coeficiente de 8%, observando-se a segregação de receitas prevista no §2º do art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

Para tanto, elaborou planilha demonstrando a referida segregação (Exercício 2008: fls. 366/371; Exercício 2009: fls. 530/534), ressaltando que tal apuração resultou no recolhimento a menor dos tributos apenas no que tange aos serviços praticados, cuja diferença foi recolhida na Impugnação, conforme documentos anexados aos autos, o que teria demonstrado a boa-fé da autuada.

05) Invocou o Ato Declaratório Interpretativo nº 26 RFB/2008 que, “para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, consideram-se industrialização as operações definidas no artigo 4º do Decreto 4.544, de 26-12-2002 - Regulamento do IPI (Informativo 53/2002 do Colecionador de IPI e Portal COAD), observadas as disposições do artigo 5º c/c o artigo 7º do referido Decreto, (...)”. Posteriormente, conceitua o que é serviço e prestação de serviço e tece longos comentários sobre a origem do processo de industrialização. Colacionou ainda a CONSULTA Nº 127/2008 e a SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 30, DE 10 DE SETEMBRO DE 2009.

06) Por fim, alega que “fora do campo da definição e limitação de competência tributária **é livre a atuação do legislador tributário para adotar a conceituação que bem lhe aprouver quando for utilizar as categorias de direito civil para fins tributários; se o legislador não der uma definição diferenciada deve-se concluir que houve a**

adoção da definição ou conceito de direito privado que passa a ser vinculante na seara do direito tributário.” Posteriormente, colaciona algumas opiniões.

Com fulcro nestes argumentos, o contribuinte requer o cancelamento dos débitos lançados nos Autos de Infração impugnados, bem como o acolhimento dos comprovantes de recolhimentos da diferença dos tributos devidos nos anos-calendários de 2008 e 2009.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro, Relator.

Presentes os pressupostos recursais, conheço do presente recurso.

Inicialmente, ressalto que não coaduno com o posicionamento adotado pela fiscalização de que a determinação do percentual legal para apuração da base de cálculo do lucro presumido, seja de 32% pelo “fato do produto saído do processo ser “NT”. Não é isso que se depreende do art. 15 da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

Note, portanto, que na definição legal, é totalmente desimportante o fato do produto resultante de uma atividade do contribuinte se enquadrar, na TIPI, como tributado ou não. O que se tem, é uma regra geral – determinação da base de cálculo mediante aplicação do percentual de 8%, independentemente de tratar-se de atividade de industrialização ou não - excepcionado por regras aplicáveis em casos específicos, como, por exemplo, o caso da “prestação de serviços em geral”.

No caso presente, releva ter o legislador adotado o conceito “serviços em geral”, de matiz civilista, para determinar a forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda e CSLL. Consoante preconiza o Art. 109 do CTN, neste espectro, poderia ter o legislador definido efeitos próprios quando da utilização deste conceito de direito privado;

todavia, limitando-se apenas em reproduzi-lo, deve-se, para o fim de se determinar o alcance do dispositivo tributário analisado, considerar seu conceito em conformidade com o posto pelo direito civil. Nesse sentido:

É corriqueira a utilização de conceitos do Direito Civil na seara tributária, tal como encontramos no CTN: obrigação (art. 113); bem imóvel (art. 130); pagamento (art. 157 e seguintes); compensação (art. 170), transação (art. 171); remissão (art. 172) etc.

É igualmente comum a utilização pela lei tributária de tais conceitos sem os explicar ou os definir. É que o conceito deve ser buscado em seu nascedouro, isto é, no Direito Privado, valendo-se de uma interpretação “sistemática”, cuja definição se pôde apreender no tópico precedente.

Tal utilização sistêmica de conceitos é tratada no art. 109 do CTN.

[...]

Com efeito, os elementos do direito privado podem ocorrer na seara tributária, no entanto, o intérprete, no trabalho de bem entendê-los quando incorporados no plexo de normas atinentes ao Direito Tributário, **há de ingressar na seara jurídica privatística e de lá extrair a concepção originária**. Ainda que de lá provenham, tal imigração não os descaracteriza na essência, uma vez que continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro direito privado. (*Manual de direito tributário*. SABBAG, Eduardo. São Paulo: Saraiva, 2012. pg. 656/7)

É o que ocorre no presente caso. O legislador bem poderia adotar o conceito de industrialização, da legislação do IPI, para afastar a configuração de serviço no presente caso, ou, até mesmo, adotar o conceito de serviço para fim do ISS, relegando a aplicação do percentual de 32% apenas àqueles incluídos na lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Todavia, não foi isso o que ocorreu. Assim, deve prevalecer o conceito original de serviço posto pelo Direito Civil, qual seja de que trata-se de obrigação de fazer, não se confundindo com obrigação de dar:

Para AIRES F. BARRETO, “serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”. Pode-se dizer que se trata de **um fazer em favor de terceiros, específico, como objeto mesmo de um negócio jurídico, ou seja, um fazer como fim colimado e não como simples meio para outra prestação**. Ademais, deve ser prestado a título oneroso, mediante contraprestação. (Curso de direito tributário: completo. PAULSEN, Leandro. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. pg. 435)

É recorrente a divergência interpretativa na caracterização ou não como serviço, quanto à atividade de beneficiamento. Essa dúvida resta evidenciada na própria legislação tributária, quando, por exemplo, ao tempo que o identifica como atividade de industrialização (Art. 4º, II do RIPI – Decreto 7.212/2010), também o põe como materialidade passível de compor a hipótese de incidência do ISS (Item 14.05 da LC 116/2003).

O Supremo Tribunal Federal tem sido pródigo em enfrentar este tema, quando solicitado a esclarecer a incidência do ISS ou ICMS nessas operações. Para tanto, tem concluído que o que se mostra relevante para diferenciar a configuração de uma operação em serviço ou industrialização é, de fato, a preponderância da obrigação de dar ou de fazer.

Vejamos:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Serviço de composição gráfica com fornecimento de mercadoria. Conflito de incidências entre o ICMS e o ISSQN. Serviços de composição gráfica e customização de embalagens meramente acessórias à mercadoria. Obrigação de dar manifestamente preponderante sobre a obrigação de fazer, o que leva à conclusão de que o ICMS deve incidir na espécie. 1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS “sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria”. 2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer **dois critérios básicos**: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização. 4. À luz dos critérios propostos, **só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar**. 5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 6. Agravo regimental não provido. (STF :AI 803296 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/04/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-107 DIVULG 06-06-2013 PUBLIC 07-06-2013)

Um excelente critério para tal determinação é se o produto beneficiado terá seu destino relegado a um processo produtivo, sendo consumido em uma linha de produção. Nesse caso, fica patente que na atividade de beneficiamento, o “fazer” aplicado ocorreu simplesmente como meio para efetivação da verdadeira prestação, de dar, para que o produto fosse reinserido em uma nova linha produtiva.

Tal situação fática restou caracterizada no Termo de Verificação Fiscal à e-fl. 41:

Efetivamente a empresa pratica serviço de beneficiamento e outros relacionados com as mercadorias depositadas nos armazéns gerais.

Cabe esclarecer que o processo de beneficiamento compreende o conjunto de operações que retira do café, em “coco”, seco, impurezas, posterior eliminação de grãos defeituosos, classificação do café de acordo como tamanho dos grãos, ensaque, costura e blocamento dos volumes e formação de lotes. A separação das impurezas e a classificação são efetuadas através de peneiras, ventilação, catadores de pedras e separadores magnéticos. O rebenefício e a separação dos grãos de acordo como seu tamanho. O café beneficiado é ensacado e guardado em armazéns de alvenaria que condicionam os fatores indispensáveis à conservação do produto. Os sacos são colocados em pilhas, que formam vários blocos divididos por diversos corredores.

Até a etapa descrita no item acima o café não está pronto para o consumo, mantém suas característica originais, não houve mudança de classificação fiscal, não houve modificação das qualidades físico-químicas do produto, o produto é “NT” não tributado, ou seja, não foi submetido a nenhum processo de industrialização.

O que levou à autoridade fiscal justificar que o resultado da atividade de beneficiamento praticado pela recorrente se enquadraria na categoria “NT”, do RIPI – o que, como outrora demonstrado é irrelevante para fins de determinação do percentual de apuração da base de cálculo do IRPJ presumido – é justamente o motivo que demonstra que as atividades sob análise não se enquadram no conceito de serviços.

Ora, se o resultado entregue é café que ainda “...não está pronto para o consumo...”, é por que, para tanto, deverá ser aperfeiçoado para tanto, ou seja, submetido a posterior processo de industrialização. Resta, portanto, caracterizado a preponderância da obrigação de dar, sobre a de fazer, nas atividades analisadas.

Não se configurando como serviços, resta, portanto, infirmada, por ilegalidade, a motivação da peça vestibular dos presentes autos.

É interessante ressaltar que o ADI nº 26, de 26-04-08, invocado pelo contribuinte, lhe socorre. Isso porque, para efeitos do Art. 15 da Lei nº 9.249/1995, identifica como industrialização – diferenciando-a de serviço, na apuração da base de cálculo presumida do IRPJ e CSLL – não a classificação trazida na TIPI, bem como não apenas as operações que se encaixem no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, mas determinando que também fossem observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.

Esses dois últimos dispositivos do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI) – que, diga-se de passagem, continuam com a mesma redação no vigente RIPI, Decreto 7.212/2010, também evidenciam que a situação ora analisada se enquadra no conceito de industrialização e não na de serviço. Vejamos:

Decreto nº 7.212/2010

Art. 5.º Não se considera industrialização:

I -.....

IV- O preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional.

[...]

Art. 7.º Para efeitos do art. 5.º:

III - nos casos dos seus incisos IV e V:

a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts;

b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento.

Os Atos Declaratórios Interpretativos possuem força normativa, pois em seu preâmbulo, se verifica ter sido o mesmo editado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007:

Art. 224. Ao Secretário da Receita Federal do Brasil incumbe:

[...]

III - expedir atos administrativos e tributários de **caráter normativo** sobre assuntos de competência da RFB;

Como tal, são alçados à condição de “Normas Complementares” (CTN, Art. 100) e, portanto, a conclusão nele trazida de que se considera industrialização as operações definidas no art. 4º do então vigente Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI), observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto, haveria, no mínimo, de ter sido considerada pela autoridade fiscal para fins de não exigência de multa ou ainda atualização da base de cálculo do valor devido (Art. 100, par. único do CTN).

A autoridade fiscal, entretanto, não observou, para formular sua conclusão de que a atividade de beneficiamento de café praticada pelo contribuinte se enquadrava como serviço, tais requisitos.

Ao final, cumpre ressaltar que às e-fls. 366-640 o contribuinte apresentou planilha e documentos (notas fiscais) demonstrando a influência, na composição da receita bruta auferida no período autuado, da atividade de beneficiamento de café. Às e-fls. 347-361, por sua vez realiza o pagamento de parte da autuação, em que reconhece pagamento à menor quanto às receitas de serviços.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Alexandre Fernandes Limiro - relator

(assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Redator Designado

Conforme bem relatado pela muito digno Relator, a presente lide reside na correta determinação do índice de apuração do lucro presumido em relação à atividade de beneficiamento de café, assim descrita pelo contribuinte (fl. 312):

a) Beneficiamento - fase 1 - classificação criteriosa dos grãos, exigida pelos compradores do mercado interno e externo, que consiste em separar os grãos por peneira - de 9 a 19 - de acordo com o tamanho dos mesmos, através de maquinário;

b) Beneficiamento - fase 2 - processo de beneficiamento que ocorre após a separação por peneira no qual o café é ventilado para retirar defeitos tais como grãos leves, grãos quebrados, pós, paus, casca, café em coco, brocados, conchas, chochos, marinhos (grãos com pergaminho) e demais impurezas. A ventilação é realizada de forma mecânica que utiliza ventiladores específicos para atividade.

c) *Catação Eletrônica* - catção eletrônica dos grãos que consiste na retirada de grãos pretos, grãos ardidos, grãos verdes, pedras e impurezas remanescentes do processo de ventilação. O processo é realizado com máquina específica para o processo de industrialização do café. A ventilação e catção objetivam separar os grãos.

d) *Liga* - consiste na mistura de vários lotes anteriormente catados e ventilados que serão agrupados por tipo de grãos, dimensão e qualidade (café e bebida), cujo objetivo é formar lotes específicos para exportação e/ou venda no mercado interno de acordo com a solicitação do cliente.

c) *Embalagem* - consiste em acondicionar o produto em sacarias (embalagens), sendo que, para tanto, são usadas sacaria nova para o produto com o fim de exportação e sacaria usado quando destinado ao mercado interno.

3. *Principais insumos / matérias primas utilizados no beneficiamento - café em grãos, materiais de embalagem, ambos fornecidos pelo proprietário do café.*

O contribuinte entende que exerce atividade industrial, na modalidade de industrialização por encomenda, ao que se aplicariam os índices de 8% e 12% para a apuração do lucro presumido, respectivamente para o IRPJ e para a CSLL.

A fiscalização entende que a atividade em tela é prestação de serviço, ao que se aplicaria o índice de 32% para a apuração do lucro presumido, em relação a ambos os tributos.

A questão é, de fato, controversa. Há precedente deste CARF que considerou essa atividade como industrialização, ao mesmo tempo em que há precedente em sentido oposto:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE PESSOA JURÍDICA OU DE COOPERATIVA QUE EXERÇA A ATIVIDADE DE PREPARAR O BLEND DO CAFÉ OU DE SEPARAR OS GRÃOS POR DENSIDADE, COM REDUÇÃO DOS TIPOS DE CLASSIFICAÇÃO. REALIDADE QUE NÃO SE SUBSUME ÀS HIPÓTESES DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTAS NA LEI Nº 10.925/04.

Ainda que o pleito abordasse hipótese de apuração do crédito presumido das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não se subsume à possibilidade legal de pleitear aludido direito creditório a aquisição de insumos de pessoa jurídica ou de cooperativa que exerça a atividade cumulativa de “padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial” (inciso II do § 1º do artigo 9º da Lei nº 10.925/04). [Acórdão nº 3802-002.383, de 26 de fevereiro de 2008]

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO. REQUISITO BÁSICO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

A fruição do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, pagas nas etapas anteriores, está condicionada, dentre outras, a que a empresa produza (industrialize) e exporte as mercadorias nacionais. No caso, houve apenas a aquisição de café cru, sua limpeza e envasamento em sacas, operação esta que não se enquadra no conceito de industrialização estabelecido na legislação do IPI. [Acórdão nº 203-12.792, de 8 de abril de 2008]

O Relator conduziu o seu voto no sentido de considerar a atividade acima descrita como industrialização, por um raciocínio de exclusão, uma vez que considera haver prestação de serviço apenas quando: (i) a venda opera-se a quem não promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, exista preponderância da obrigação de fazer em relação à obrigação de dar, mediante a averiguação de elementos de industrialização.

Peço permissão para discordar desse entendimento. Na espécie, o produtor de café deposita a sua produção no estabelecimento do contribuinte e o remunera para que este limpe, cate, separe e ensaque os grãos. Penso que, ao ser contratado, o contribuinte não se obriga a dar algo, mas sim a fazer algo. Portanto, há preponderância da obrigação de fazer, o que é característico da prestação de serviço.

Para haver obrigação de dar, seria necessário que houvesse a agregação de matéria, de energia ou de esforço suficiente para modificar a natureza do café depositado. Na espécie, a atividade exercida pelo contribuinte não agrega matéria ou energia ao café e não modifica a sua natureza. Quero dizer, o grão que sai do estabelecimento do recorrente é o mesmo que lá ingressou. É certo que o fato de estar desacompanhado de impurezas e estar ensacado junto a grãos de mesma qualidade agrega valor econômico a esse grão, mas a agregação de valor não é critério de determinação de industrialização, pois a realização de um serviço também pode agregar valor.

Nesse raciocínio, eu acompanho a manifestação de voto da Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, que também afastou a possibilidade de industrialização, conforme o entendimento de que a industrialização é caracterizada pela utilização de insumos, o que não ocorre na espécie.

Prosseguindo em minha fundamentação, também afasto a possibilidade de uma industrialização por encomenda, uma vez que a atividade de limpar, selecionar e ensacar o café é, na verdade, atividades de manejo da produção agrícola, o que não se confunde com a produção industrial.

Assim, se o próprio produtor estivesse praticando a atividade em questão, isso não seria razão suficiente para equipará-lo a industrial, conforme o artigo 2º, V, da lei nº 8.023, de 1990.

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

Não é o fato de o produtor rural terceirizar parte do manejo de sua produção agrícola que vai torná-lo um industrial, realizando industrialização por encomenda.

O contribuinte é uma empresa destinada a prestar o serviço de armazenamento da produção agrícola. O cliente do contribuinte é um produtor agrícola. O fato de o contribuinte se obrigar a realizar parte do manejo da produção agrícola de seus clientes não é razão suficiente para fazer surgir uma cadeia de produção industrial. Tudo aqui se trata de produção agrícola e da prestação de serviços a ela relacionada

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
Neudson Cavalcante Albuquerque