



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.720701/2013-71
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.205 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente ARMAZENS GERAIS SAO JOAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PARADIGMA QUE NÃO ANALISA A QUESTÃO A SER DECIDIDA NOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso especial quando a questão analisada pelos precedentes indicados como paradigmas não resolve o caso dos autos, a respeito da base de cálculo, no regime do lucro presumido, da atividade de industrialização desenvolvida com o café.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que conheceram do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial do sujeito passivo em face do acórdão 1801-002.133, de 24 de setembro de 2014, da 1ª Turma Especial da 1ª Seção, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1801-002.133

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%.

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.

O sujeito passivo se insurge contra o fato de o acórdão recorrido considerar que as atividades por ele desenvolvidas são consideradas prestação de serviço para fins da determinação da base de cálculo do lucro presumido. Indica como paradigmas o acórdão 3802-002.383, o acórdão 3403-002.635 e o acórdão 2401-002.824.

Em 16 de outubro de 2015, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso com base nos dois primeiros paradigmas indicados, nos seguintes termos:

(...)

A fim de contextualizar os fatos sobre os quais se desenrolou a análise, colaciono os seguintes trechos do voto vencedor:

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.

[...]

Prosseguindo em minha fundamentação, também afastos 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:

[...]

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.

O primeiro acórdão indicado como paradigma recebeu, no mesmo ponto, a seguinte ementa:

Acórdão nº 3802-002.383

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).

No voto proferido o relator esmiuçou a atividade de beneficiamento de café. Vejamos os seguintes trechos do voto:

O relatório decorrente do pedido de diligência feito pela DRJ Juiz de Fora (fls. 541/547) não deixa nenhuma dúvida de que todo o produto adquirido pela interessada é submetido a processo industrial, de sorte que ao mesmo deve ser

dado tratamento de insumo do processo produtivo. Transcrevo, abaixo, a parte de interesse do citado relatório:

[...]

[...] Na ocasião da referida diligência ficou constatado também que há um processo industrial para todo o café negociado, o que qualifica a Bourbon Specialty Coffees S.A como empresa com atividade Industrial. O fato da industrialização ser realizada pelo Armazéns Gerais não a faz ser uma simples empresa Comercial, pois o produto pertence a ela e o Armazéns Gerais está prestando serviços sob encomenda. Até mesmo na saída de mercadorias o CFOP utilizado é de industrialização [...]

2. Fato é que em todos os casos o café não é vendido exatamente como foi adquirido, sendo assim, não podemos considerar que houve aquisição de bens para revenda. Mesmo quando a Bourbon adquire o café que já passou por todas as etapas, previstas no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, sempre há a necessidade de se fazer o blend final para atender as especificações do cliente, que foram pré acordadas no contrato de venda. O café é preparado de acordo com as especificações técnicas exigidas pelo cliente no exterior, o que envolve a realização de um blend específico para cada cliente. Esse blend só é definido no momento da negociação de venda.

[...]

A recorrente afirma que somente o café adquirido de produtores rurais pessoas físicas seria submetido a processo industrial, portanto, passível de se apropriar de crédito presumido, pois, “[...] na qualidade de encomendante, é equiparada a estabelecimento industrial e, considerando a atividade exercida (beneficiamento de café), deve ser enquadrada no conceito de empresa agroindustrial (artigo 8º da Lei nº 10.925/04). Quanto ao café adquirido de pessoas jurídicas e de cooperativas este seria com finalidade exclusiva para revenda, eis que “[...] já vem previamente beneficiado, estando pronto para revenda, não se tratando, portanto, de insumo”.

Contudo, as informações prestadas na linha 01 das fichas 6A e 16A do DACON (“bens para revenda”) e os CFOP das notas fiscais de saídas (que, a teor do afirmado, seriam próprios de saídas para revenda) não são suficientes para afastar as constatações da fiscalização de que há um processo industrial para todo o café negociado, notadamente em vista de a logística adotada pela interessada a obrigar a submeter as mercadorias adquiridas a um processo industrial de elaboração do blend final, como destacado no relatório de diligência acima reproduzido. Sobre isso, a interessada, em seu recurso, não traz elementos capazes de desconstituir as afirmações oficiais.

De se notar que, enquanto o acórdão recorrido consignou entendimento no sentido de que a atividade praticada pela recorrente, que recebe do encomendante café in natura e sobre ele aplica o seguinte processo de beneficiamento/rebeneficiamento: (i) separação de grãos por tamanho, (ii) peneiramento para retirada de impurezas, (iii) catação eletrônica, (iv) mistura de lotes de grãos, (v) embalagem, não caracteriza industrialização, ainda que sob encomenda, pois não modifica a natureza do café, ainda que submetido a todo esse processo, mas mera prestação de serviço de manejo agrícola.

Em sentido contrário, o acórdão paradigma considerou que todo esse processo pelo qual o café é submetido no domicílio da recorrente - descascar e limpar, separar os grãos por tamanho e forma, por meio de peneiras e ventiladores, e por cor, através de processo mecânico - é industrialização.

Portanto, a comparação entre as decisões caracteriza a divergência argüida.

Acórdão n.º 3403-002.635

AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/04, ART. 8º, § 6º. INDÚSTRIA DE CAFÉ. REQUISITOS.

Nos termos do então vigente § 6º do art. 8º da Lei nº 10.925/04, para fazer jus ao crédito presumido, o adquirente de café deve exercer sobre esse produto as atividades de (i) padronização, beneficiamento, preparo e mistura de tipos, cumulativamente, ou (ii) separação por densidade de grãos, com redução de tipos.

E do voto condutor, pode-se colacionar o seguinte trecho:

Não é, pois, qualquer transformação do grão bruto que fará do agente um industrializador de café, a lei exige que essa atividade transformadora tenha, digamos, magnitude, uma relevância mínima. A opção legislativa foi considerar industrialização de café as atividades de: (i) padronização, beneficiamento, preparo e mistura de tipos, cumulativamente, ou (ii) separação por densidade de grãos, com redução de tipos.

Também em relação a este segundo acórdão paradigma vê-se que a divergência jurisprudencial se caracteriza, pela comparação com o recorrido. Aqui, igualmente, o beneficiamento, preparo, mistura de tipos de grãos de café, por densidade ou não, caracteriza industrialização, conclusão totalmente diversa do acórdão recorrido que considerou que todos esses processos, cumulados ou não, não caracterizam industrialização.

Aliás, a existência de decisões conflitantes sobre esse assunto, neste órgão de julgamento, foi reconhecida pelo próprio relator do voto vencedor do acórdão recorrido, na seguinte passagem de seu voto:

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:

[...]

E transcreve a ementa do Acórdão n.º 3802-002.383, aqui indicado como paradigma pela recorrente.

Por conseguinte, restando adequadamente configurada a divergência arguida pela recorrente, e com base no que dispõe o art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º. 343, de 09/06/2015, proponho seja DADO SEGUIMENTO ao RECURSO ESPECIAL.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, questionando exclusivamente o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Não obstante não tenha havido qualquer questionamento por parte da Fazenda Nacional quanto à sua admissibilidade, compreendo que a questão merece análise mais detida.

Passo, assim, a examinar os demais requisitos para a admissibilidade do presente recurso especial.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, em regra, a divergência se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, a princípio não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

No caso, o acórdão recorrido analisa os conceitos de serviço e de industrialização em face da legislação acerca do regime de apuração do lucro presumido, base de cálculo do IRPJ e da CSLL (Leis 9.249/1995 e 9.430/1996). Já os acórdãos indicados como paradigma analisam os artigos 8º e 9º da Lei 10.925/2004, que tratam especificamente da apuração de créditos e da suspensão das contribuições ao PIS e COFINS.

Assim, em uma análise rasa já é possível perceber que os precedentes recorrido e paradigmas tratam de legislações diversas.

Sem embargo, a análise do voto condutor do acórdão recorrido revela que este, para fins de argumentação, utilizou-se do conceito de industrialização constante das legislações de PIS/COFINS e IPI, mencionando precedentes do CARF acerca de tais tributos.

E, ao assim proceder o acórdão recorrido replicou um raciocínio que costuma ser realizado pela própria Receita Federal quando trata do tema – por exemplo, no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1/2015, a Receita Federal trata do conceito de industrialização de ferro e estabelece que, para efeitos de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido, consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 7.212/2010, que é o Regulamento do IPI.

Por outro lado, a legislação abordada pelos acórdãos paradigma não trata, especificamente, do conceito de industrialização. A legislação do PIS e da COFINS citada contempla um crédito presumido dessas contribuições para o produtor de café que adquira produtos de pessoa física, desde que esta se encaixe no conceito de “*cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura ...*”.

Ocorre que os paradigmas interpretam tal legislação como fazendo referência a uma atividade de industrialização, a ponto de o voto condutor do acórdão 3403-002.635 assim observar a respeito do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004:

(...)

O caput defere o crédito aos produtores de mercadoria destinada ao consumo humano ou animal em geral. O §6º então vigente, a seu turno, define, para o segmento cafeeiro, quais atividades transformadoras, exercidas sobre o fruto do café, caracterizam industrialização ou produção para os fins do caput.

Não é, pois, qualquer transformação do grão bruto que fará do agente um industrializador de café; a lei exige que essa atividade transformadora tenha, digamos, uma magnitude, uma relevância mínimas. A opção legislativa foi considerar industrialização de café as atividades de: (i) padronização, beneficiamento, preparo e mistura de tipos, cumulativamente, ou (ii) separação por densidade de grãos, com redução de tipos.

(...)

Neste sentido, embora, de forma mediata, a questão a ser decidida nos presentes autos verse sobre a base de cálculo no regime do lucro presumido, imediatamente, pode-se entender que o ponto central colocado pelo Recorrente consistiria em definir se a atividade do sujeito passivo se caracteriza ou não industrialização. E, de fato, uma vez que se responda a tal questão, a definição da base de cálculo do lucro presumido aplicável ao caso seria automática,

sendo o percentual de presunção aplicável de 32% em caso de resposta negativa, ou 8%/12% (IRPJ/CSLL) em caso de resposta positiva.

Sob esse prisma (isto é, colocando-se a questão central do recurso especial como sendo o conceito de industrialização de café), temos que, não obstante os acórdãos paradigmas não tratem da questão da base de cálculo no regime do lucro presumido, a princípio isso não seria óbice a que eles servissem de paradigma para o caso dos autos.

Acontece que a questão a ser definida nos presentes autos não é, especificamente, o conceito de industrialização de café, mas sim se a industrialização que o sujeito passivo diz realizar é feita por conta própria ou por encomenda.

De fato, o Termo de Verificação Fiscal (TVF) acusa o sujeito passivo de industrializar produtos para terceiros, afirmando que ele “*não adquire o produto para industrialização e posterior revenda*”. *In verbis* (fl. 40):

De acordo com o contrato social da interessada a mesma atua no ramo de armazéns gerais e tem por objetos as atividades de beneficiamento e rebeneficiamento de café, armazenamento de café, execução de serviços relacionados com as mercadorias depositadas, emissão de certificados de depósitos CDA e warrant agropecuário WA. A descrição dos produtos nas notas fiscais de saída dos armazéns da interessada consta industrialização sob encomenda do depositante, mas destaca-se rebenefício (rebeneficiamento) ou liga simples.

Verifica-se também que o cadastro no CNAE é 5211-7-01 (armazéns gerais – emissão de warrant).

Na realidade a interessada, recebe do cliente o produto (café) no código CFOP 1.905 (entrada), submete o mesmo ao processo de beneficiamento e devolve o produto para o cliente no código 5.907 (por retorno), ao mesmo tempo, emite também a nota fiscal no código CFOP 5.124. Entre outros serviços.

Observa-se que a empresa não adquire o produto para industrialização e posterior revenda, nem compra e revende.

No código 5.124 classificam-se as saídas de mercadorias industrializadas para terceiros, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial, isto, em conformidade com a descrição no Código Fiscal de Operações e Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição de Serviços, previsto no Anexo Único do Convênio SINEF s/n, de 15 de dezembro de 1970, alterado pelos Ajustes SINIEF nºs 07/2001, 05/2002, 05 e 09/2003, 03 e 09/2004, 02, 05, 06 e 09/2005.

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 com o tamanho dos grãos, ensaque, costura e blocamento dos volumes e formação de lotes. A separação das impurezas e a classificação são

(...)

Essa foi também a premissa do voto vencedor do acórdão recorrido, que concluiu:

(...) 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.

(...)

Necessário observar que o fato de uma pessoa realizar, fisicamente, uma atividade industrial não necessariamente significa que ela realiza a venda de um produto industrializado. De fato, um industrial pode tanto (i) adquirir insumos, fazer com que estes passem por um processo de industrialização e os revender; *como também pode* (ii) receber os insumos de um terceiro e ser por este contratado para realizar atividade industrial sobre eles (industrialização por encomenda) – nessa última hipótese, muito embora a atividade sobre os insumos seja, materialmente, a mesma do item “(i)”, juridicamente o que há é uma prestação de serviço, e não uma venda de produto industrializado.

Assim, compreendo que questão analisada pelos paradigmas, isto é, a definição sobre se a atividade de beneficiamento e rebeneficiamento de café é ou não industrialização, é secundária no caso dos autos, sendo a questão central, aqui, definir se o sujeito passivo em questão realizou a dita industrialização por conta própria ou se o fez por encomenda.

Tal debate, definitivamente, é estranho aos paradigmas apresentados.

Da análise dos paradigmas compreendo que é infrutífero o exercício de se buscar saber, com base no raciocínio ali exposto, o que aqueles colegiados decidiriam no caso dos autos a respeito de se ter ou não realizado de industrialização por encomenda -- e, conseqüentemente, a respeito da base de cálculo do regime do lucro presumido. É por isso que, no caso, compreendo que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Assim, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano