



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.002968/2007-87
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-010.246 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
POMI FRUTAS S/A

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CUSTOS/DESPESAS. PRODUTOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE.
PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS.
POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com produtos utilizados em embalagens para transporte e apresentação dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

CRÉDITOS. INSUMOS TRIBUTADOS. UTILIZAÇÃO.
PROCESSAMENTO/INDUSTRIALIZAÇÃO. DEDUÇÃO.
CONTRIBUIÇÃO. FATURAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os créditos calculados sobre os custos dos insumos tributados pela contribuição e utilizados no processamento/industrialização dos produtos comercializados com alíquota zero são passíveis de dedução do valor da contribuição devida sobre o faturamento mensal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas- Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos tempestivamente pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra o Acórdão n.º 3301-01.286, de 26/01/2012, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Colegiado da Câmara Baixa, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos da ementa transcrita na parte que interessa ao litígio, nesta fase recursal:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

CONCEITO DE INSUMO. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve levar em consideração o seu principal pressuposto que é a receita, cujas restrições legalmente impostas cingem-se àquelas previstas nas Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, as quais preveem não gerar crédito o valor de mão de obra paga a pessoa física e quanto às aquisições de bens e/ou serviços não sujeitos ao pagamento das aludidas contribuições.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS SUBMETIDOS À ALÍQUOTA 0 (ZERO). ANTERIORES A 09 DE AGOSTO DE 2004. IMPOSSIBILIDADE.

O referido benefício fiscal somente pode ser utilizado nos termos do art. 17, da Lei n.º 11.033, de 21.12.2004, resultante da conversão em lei da MP n.º 206 de 2004 (**DOU de 09 de agosto de 2004**) c/c art. 16, da Lei n.º 11.116, de 2005, dispondo que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, em vigor a partir de 09 de agosto de 2004.

AQUISIÇÕES DE EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO DESTINADAS AO TRANSPORTE. POSSIBILIDADE DE GERAÇÃO DE CRÉDITOS.

As aquisições de embalagens de apresentação, ainda que destinadas ao transporte dos produtos industrializados, por se constituir em elemento necessário à identificação do produtor, passa a ser elemento integrante do produto, ensejando a manutenção dos respectivos créditos.

Intimada daquele acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência, quanto ao conceito de insumos, em relação a outras decisões do CARF, para fins de aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com produtos utilizados em embalagens com transporte dos produtos processados-industrializados.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 591-e/595-e, o Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional.

No recurso especial, a Fazenda Nacional defendeu o conceito de insumos, nos termos da legislação do IPI, alegando, em síntese, que apenas os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo dos produtos industrializados geram créditos da contribuição. Segundo seu entendimento, as embalagens destinadas para o transporte e apresentação dos

produtos industrializados não se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2002; assim, não dão direito a créditos.

Intimado do acórdão recorrido, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho da sua admissibilidade, o contribuinte apresentou recurso especial, suscitando divergência, quanto ao direito de aproveitar créditos calculados sobre os custos dos insumos adquiridos antes de 9 de agosto de 2004, utilizados no processamento/industrialização de produtos comercializados com alíquota de 0,0 % (zero por cento).

No recurso especial, alegou, em síntese que utilizou integralmente o crédito anterior a 09/08/2004 para deduzir do valor da contribuição devida no próprio mês e/ ou nos meses subsequentes e não para a compensação com outros débitos tributários nem está sendo objeto de pedido de ressarcimento, conforme consta equivocadamente das decisões precedentes, primeira e segunda instâncias administrativas. O inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, prevê o aproveitamento de crédito sobre o custo do insumo tributado; já o § 4º desse mesmo artigo prevê que o crédito não aproveitado no próprio mês, poderá sê-lo nos meses subsequentes. Com o advento da Lei nº 10.865/2004, em vigor a partir de maio de 2004, a venda de seus produtos no mercado interno, maçãs in natura, passou a ser tributada à alíquota zero por cento. O art. 17 da Lei nº 11.033/2004, publicada em 22/12/2004, apenas esclareceu que as vendas efetuadas com alíquota zero não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Já com o advento da Lei nº 11.116/2005, art. 16, com vigência a partir de 18/05/2005, o saldo credor dos créditos sobre insumos utilizados em produtos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição, passou a ser passível de compensação com débitos tributários vencidos e/ ou de ressarcimento.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 673-e/675-e, o Presidente da 3ª Seção de Julgamento admitiu o recurso especial do contribuinte.

Tanto a Fazenda Nacional como o contribuinte apresentaram contrarrazões aos recursos especiais interpostos por cada um deles, ambos pugnando pela manutenção do acórdão recorrido, na parte que beneficiou um e outro, respectivamente.

Em síntese é o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Os recursos apresentados atendem aos pressupostos de admissibilidade previstos no art. 67, do Anexo II, do RICARF; assim, devem ser conhecidos.

A Fazenda Nacional suscitou divergência, quanto ao direito de o contribuinte aproveitar créditos os custos/despesas com produtos utilizados em embalagens para transporte e apresentação dos produtos processados-industrializados.

A Lei nº 10.833/2003 que instituiu o regime não cumulativo para a COFINS, vigente à época dos fatos geradores do PER/DCOMP em discussão, assim dispunha, quanto ao aproveitamento 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, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...);

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...).

Segundo o inc. II do art. 3º, os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda geram créditos das contribuições.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, de ambas as leis, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Em face do entendimento do STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem como objetivo social, dentre outras, as atividades econômicas seguintes: a) fruticultura, apicultura a agricultura; b) industrialização de frutas; c) comércio, exportação e importação de frutas, verduras e seus derivados, insumos e embalagens; e, d) prestação de serviços na área de classificação e armazenagem de produtos vegetais, seus subprodutos e resíduos de valor econômico.

Assim, os custos/despesas incorridos com produtos utilizados em embalagens para transporte e apresentação dos produtos processados-industrializados pelo contribuinte geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

Também, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, para os referidos custos/despesas, o mesmo entendimento do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170, para reconhecer o direito de o contribuinte apurar créditos sobre eles.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, a matéria impugnada nesta fase recursal restringe-se ao direito de aproveitar créditos calculados sobre os custos dos insumos

adquiridos antes de 9 de agosto de 2004, utilizados no processamento/industrialização de produtos comercializados com alíquota de 0,0 % (zero por cento).

A Lei nº 10.833/2003 que instituiu o regime não cumulativo para a COFINS, vigente à época dos fatos geradores do PER/DCOMP em discussão, assim dispunha, quanto ao aproveitamento 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, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...);

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...).

Já a Lei nº 11.033/2004, com vigência a partir de 21 de dezembro de 2004, assim dispunha:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 11.116/2005, com vigência a partir de 18 de maio de 2005, o saldo credor trimestral decorrente dos créditos de insumos onerados pela contribuição e utilizados no processamento/industrialização de produtos comercializados com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, passou a ser passível de compensação com débitos tributários vencidos e/ ou de ressarcimento, conforme disposto no art. 16:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Portanto vamos à análise do caso concreto com fulcro na legislação vigente à época.

O CTN somente prevê retroatividade de lei EXPRESSAMENTE interpretativa

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

No caso, a lei em questão não é expressamente interpretativa, Na verdade, apenas na exposição de motivos, é que foi referida a possibilidade de pacificação de interpretação. E, conforme, LINDB, a exposição de motivos (mens legislatori) não integra o conteúdo normativo do texto.

E, ainda que fosse, no texto da lei, dito que ela seria EXPRESSAMENTE interpretativa, temos o entendimento vinculante (STF, Ministra Ellen Gracie, no julgamento do prazo para repetição de indébito) de que, caso já houvesse um entendimento anteriormente expresso do órgão julgador (naquele caso, do STJ e, no nosso caso, da própria turma), seus efeitos seriam EX NUNC.

Assim, apesar da farta legislação permitir o aproveitamento dos créditos, tal legislação tem apenas efeito EX NUNC, por não conter expressamente ou não, norma que permita que possa haver a retroatividade das leis. Não há como, sem o devido amparo legal, conceder os créditos pleiteados antes de calculados sobre os custos dos insumos adquiridos antes de 9 de agosto de 2004, utilizados no processamento/industrialização de produtos comercializados com alíquota de 0,0 % (zero por cento).

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional e NEGO PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas