



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

Processo nº 11065.000586/2008-30
Recurso nº 523.773 Voluntário
Acórdão nº **3402-001.076 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de abril de 2011
Matéria
Recorrente H KUNTZLER & CIA LTDA
Recorrida DRJ PORTO ALEGRE

NORMAS PROCESSUAIS. EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº 02. Nos termos de Súmula aprovada em sessão plenária datada de 18 de setembro de 2007, “O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”.

NORMAS REGIMENTAIS. SÚMULA ADMINISTRATIVA. OBRIGATORIEDADE DE ADOÇÃO. Nos termos do § 4º do art. 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, é obrigatória a aplicação de entendimento consolidado em Súmula Administrativa dos Conselhos de Contribuintes por ele substituídos.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. A apropriação de créditos da COFINS apurada na forma da Lei 10.833/2002 está restrita às hipóteses expressamente elencadas em seu art. 3º.

COFINS. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. ABONO DE JUROS. Nos termos do art. 13 da Lei 10.833, o ressarcimento administrativo do saldo credor trimestral da COFINS decorrente de exportações se faz sem a inclusão de qualquer parcela a título de juros ou correção monetária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça e Ângela Sartori.

Relatório

Discute-se no presente processo glosa promovida pela fiscalização da DRF Novo Hamburgo de créditos da COFINS registrados pela empresa sobre itens que ela, fiscalização, entendeu indevidos, conforme assim descrito no Relatório Fiscal de fls. 73/74:

III. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

3.1 - Créditos Indevidos

3.1.1 — Despesas e/ou custos sem direito ao cálculo de crédito de PIS/Pasep

O contribuinte incluiu indevidamente na apuração da base de cálculo do saldo credor da COFINS não-cumulativa valores não previstos na legislação, referentes a custos e/ou despesas efetuadas (constantes do DACON na linha 13 - Outras operações com Direito a Crédito) não enquadrados no conceito legal de insumos vinculados à produção, lançadas em sua escrituração contábil nas contas e títulos: 453 — Auxílio Creche; 472 — Auxílio Creche; 483 — Serviços de Terceiros PJ — Manutenção; 485 — Manutenção e Reparos; 486 — Despesas c/Neículos — Diversas; 491 - Bens de Reduzido Valor; 492 — Custos c/Importação (serviço de Despachantes); 501 — Manutenção de Instalações; 505 — Assistência Médica e Odontológica; 506 — Assistência Farmacêutica; 742 — Tratamento de Resíduos Industriais; 507 - Transporte de Pessoal; 508 — Formação Profissional; 509 — Lanches e Refeições; 510 — Roupas e Equipamentos de trabalho; 1257 — Programa Alimentação do Trabalho — PAT; 523 — Comissões s/Vendas; 2297 — Serviços de Despacho Aduaneiro; 532 — Propaganda e publicidade e anúncios; 534 — Assistência técnica e jurídica; 559 — Serviços de Terceiro PJ (despesas geral de administração).

A glosa alcançou o valor de R\$ 58.067,30 e implicou o reconhecimento de saldo credor no montante de R\$ 1.479.436,30 que foi deferido ao contribuinte pelo despacho

decisório de fl. 76. Ele reconheceu o saldo credor proposto pela fiscalização e foi objeto de manifestação de inconformidade analisada pela DRJ Porto Alegre.

Mantido o entendimento da fiscalização, recorre a empresa, tempestivamente, alegando que todos os itens glosados podem ser enquadrados no conceito de insumos que deve ser considerado para efeito de aplicação do princípio da não-cumulatividade. Segundo suas palavras:

16. No caso da recorrente, dentro do conceito de bens que lhe dão direito a aproveitamento, pode-se incluir, as matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários empregados diretamente no processo produtivo.

17. Além disso, se enquadra no conceito de "insumo" que irá, direta ou indiretamente, proporcionar o incremento do objeto social da empresa, todos os serviços intrinsecamente necessários à atividade • da empresa, tais como: os valores pagos a empresas pela representação comercial (comissões), as despesas de marketing para divulgação do produto, os serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), os serviços de limpeza, os serviços de vigilância, etc.

Após citar doutrina e jurisprudência que defende serem coincidentes ao seu entendimento, afirma que o posicionamento contrário implica violação ao próprio texto constitucional, dado que o § 12 do art. 195 determina a aplicação do princípio da não-cumulatividade aos setores que vierem a ser definidos em lei.

Postula, por fim, que o direito creditório seja acrescido de juros calculados com base na taxa selic, que, argúi, se aplica à compensação e à restituição de tributos, consoante o art. 39 da Lei 9.250/95, citando acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, sob o fundamento de que ressarcimento é espécie do gênero restituição, deferiram aquele acréscimo em relação a postulações de ressarcimento de crédito presumido de IPI. Esse acréscimo deve se dar, pois, desde a apuração do direito.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

O recurso versa matéria de competência regimental desta Seção do CARF. Tendo sido apresentado tempestivamente, merece ser apreciado. Dele conheço.

A matéria única a ser aqui discutida diz respeito à correta aplicação da tributação não-cumulativa à COFINS.

Mais especificamente, se cabe a apuração de crédito sobre despesas não explicitamente mencionadas na Lei 10.833/2003. Defende o contribuinte que a aplicação do princípio da não-cumulatividade às contribuições sociais implicaria o reconhecimento de créditos sobre todos os itens de despesas incorridas junto a pessoas jurídicas que sejam delas também contribuintes de modo a compensar todo o valor que já tenha incidido “em operações anteriores” como estatui a Constituição em relação ao IPI e ao ICMS.

Essa análise há de começar pelo reconhecimento de que os conceitos relacionados à tributação não-cumulativa não se encontram ainda pacificados pela doutrina, a começar pela própria definição de não-cumulatividade.

Há, com efeito, autores que a identificam com o próprio texto constitucional, considerando que não-cumulatividade é a adoção de créditos fiscais para abatimento do tributo devido. Para esses, trata-se simplesmente de um princípio constitucional cuja observância é obrigatória em relação ao IPI e ao ICMS e que pode ser estendido à COFINS e ao PIS consoante o § 12 do art. 195.

Outros há, contudo, que vêem na não-cumulatividade uma sistemática de tributação, acolhida constitucionalmente, mas que não se identifica necessariamente com o sistema de créditos eleito pelo constituinte no que tange ao IPI e ao ICMS. Para os que assim pensam, há não-cumulatividade sempre que se busca garantir a não ocorrência de sobreposição de incidências, aquilo que se costumou designar como tributação em cascata, quando o mesmo tributo incide mais de uma vez sobre a mesma base de cálculo.

Filio-me a este segundo grupo.

Assim, a meu ver, a não-cumulatividade é um objetivo a ser perseguido. Consiste ele em evitar que a carga tributária efetiva – o montante em dinheiro efetivamente recolhido como tributo – sobre um bem ou serviço dependa do número de etapas que conformem o seu ciclo produtivo. Essa carga efetiva, como se sabe, não corresponde necessariamente ao montante que resulta da mera multiplicação da alíquota pela base de cálculo. Com efeito, na incidência cumulativa ela pode diferir, e essa diferença cresce com o número de etapas; de fato, eles somente coincidem se o bem for inteiramente produzido (desde a matéria prima) na mesma empresa ou, em outras palavras, se não houver comercialização dos insumos empregados.

Mas para a consecução desse objetivo há várias técnicas disponíveis. Duas das mais comumente empregadas são o sistema de crédito fiscal e a tributação sobre o valor agregado. Perseguindo ambas o mesmo objetivo, deveriam obviamente coincidir em seus resultados e isso efetivamente ocorre quando não há diferenciação de tributação entre os insumos e o produto final (alíquotas diferentes, não incidências, isenções etc).

É provavelmente esse o motivo pelo qual o constituinte preferiu adotar, para o IPI, o sistema de créditos, mais flexível e capaz, por isso mesmo, de enfrentar melhor tais diferenciações entre nós já asseguradas pela aplicação do princípio constitucional da seletividade.

Pode-se, por isso, dizer que no fundo o que ambas as técnicas buscam é o mesmo: assegurar que o montante de tributo efetivamente devido corresponda, sempre, ao que resulta do produto da alíquota pela base de cálculo. Na técnica do valor agregado, isso é garantido (com a ressalva já feita) tributando apenas o valor adicionado em cada etapa. Na

técnica dos créditos fiscais, descontando-se aquele que já tenha incidido sobre as operações anteriores necessárias à obtenção do produto final.

Portanto, ainda que adotada a técnica dos créditos fiscais, o conceito fundamental a ser examinado é o do valor adicionado.

É de conhecimento geral que esse conceito provém da ciência econômica, correspondendo à diferença entre o preço do bem elaborado e o dos insumos nele empregados. Naquela ciência, insumo é simplesmente tudo o que a empresa precisa empregar em seu processo produtivo para obter o seu produto. Em outras palavras, tudo aquilo que é objeto de consumo intermediário, desaparecendo para dar lugar a um novo produto.

Aí se incluem as matérias primas e os produtos intermediários – que se integram ao novo produto – a que se assemelham as partes e peças usadas nos processos de montagem. Além deles, todos os demais itens que, imprescindíveis ao processo produtivo, não se incorporam, porém, ao produto final (materiais auxiliares) e aqueles que o acondicionam (material de embalagem).

O critério definidor de insumo, pois, é, ou deveria ser, o de imprescindibilidade ao processo produtivo, analisada, obviamente, de um ponto de vista tecnológico. Em suma, aqueles **bens físicos** cujo consumo propicia a obtenção do novo bem ou serviço, mesmo que nele não estejam fisicamente inseridos. Incluem-se aí, pois, a energia necessária à execução do processo, os combustíveis a ele inerentes e **todos os demais itens que o viabilizem de um ponto de vista técnico**. Insumo é, pois, mais do que apenas matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Reitere-se, de logo, que assim considerado, o objetivo comum acima mencionado consiste precisamente em que a tributação recaia apenas sobre o valor dos bens finais produzidos em uma dada economia, não gravando, em duplicidade, os insumos com ele elaborados. Obviamente, havendo mais de um bem final, a tributação deve alcançar o seu valor total.

A ênfase no aspecto técnico implica, contudo, afastar a idéia de que tudo aquilo que seja adquirido pela empresa possa configurar insumo e deva, por conseguinte, ser abatido para que se possa chegar ao conceito de valor agregado. De fato, todos os demais itens que não são imprescindíveis, do ponto de vista técnico, à obtenção do produto, e mesmo que sejam de fato “consumidos” na empresa, insumos não são.

Pois, valor agregado em um dado momento de uma cadeia produtiva é, repita-se, apenas a diferença entre o valor **do que já foi produzido até essa etapa e nela é consumido** e o valor do produto que com eles está sendo elaborado. Ele serve para remunerar todos os fatores produtivos aí empregados, a começar pela mão-de-obra (direta e indireta), mas também a terra e o capital em suas diversas formas. Todas essas remunerações constituem destinações do valor agregado.

De fato, apenas parte dele permanece na empresa para remunerar os seus proprietários na forma de lucro. Com efeito, para se passar do valor agregado a este último precisa-se ainda abater todas as despesas **necessárias à realização** em dinheiro do produto elaborado – administrativas, financeiras ou com vendas. Tais despesas, por isso mesmo, integram o valor agregado, ainda que, por óbvio, não integrem o lucro.

Nesse ponto, é necessário voltar ao início e lembrar que o objetivo buscado com a tributação não-cumulativa é, alcançando apenas o valor agregado em cada etapa, evitar que o tributo já recolhido sobre os bens consumidos em sua elaboração se some ao valor do imposto a incidir sobre o novo produto com eles elaborado.

Ela não significa, em absoluto, que o tributo deva incidir apenas sobre o lucro, descontando-se do valor agregado as despesas acima mencionadas.

Pode-se alegar que tudo o que foi desenvolvido até aqui se aplicaria muito bem a um tributo que incidisse apenas sobre o preço do bem, isto é, aquele cuja base de cálculo se restringisse à receita bruta de vendas. Para eles, nenhuma dúvida se coloca quanto à dedutibilidade de créditos sobre as demais despesas que, reduzindo o valor agregado, levam à determinação de lucro.

Mas não se aplicaria, *ipsis literis*, às contribuições PIS e COFINS, pelo fato de incidirem ambas sobre a totalidade das receitas e não apenas sobre as receitas de vendas.

Entretanto, essa colocação, me parece, decorre de incorreta apreensão do motivo pelo qual não teria de haver créditos em relação ao IPI ou ao ICMS.

Com efeito, isso não decorre de não haver incidência desses tributos sobre aquelas receitas. Decorre, isto sim, do fato de tais parcelas integrarem o valor agregado, cujo conceito não muda pelo fato de a contribuição incidir também sobre receitas outras. E elas o integram exatamente porque não decorrem de aquisição de nenhum bem intermediário.

Para se ter certeza de que assim é, pense-se na aquisição, por empresa industrial, de qualquer bem que se destine a ser aí utilizado como bem final, e que tenha sido gravado pelo IPI. Por exemplo, um veículo adquirido por empresa produtora de cigarros mas destinado, digamos, ao transporte de seus executivos. Parece-nos indefensável avocar o princípio da não-cumulatividade para pretender abater do IPI devido sobre os cigarros aquele que foi pago pela aquisição do veículo: sua aquisição constitui mera destinação do valor agregado, por mais que se possa sempre argüir que tal aquisição era indispensável a atrair bons executivos, sem os quais, talvez, as vendas não tivessem sido o que foram.

Do mesmo modo, não é porque as parcelas que integrarão a remuneração de algum fator produtivo seja paga pela empresa a outra pessoa jurídica contribuinte das exações em causa que essas despesas se tornam dedutíveis para que se chegue ao conceito de valor agregado. É preciso que ela constitua de fato um bem intermediário, únicos que importam na definição do valor agregado.

E assim o é porque a arrecadação total do imposto, como já dito, deve alcançar a totalidade da receita decorrente da comercialização **de bens finais**. E no exemplo dado, ela corresponde à soma do valor dos cigarros e dos veículos, ainda que esses últimos tenham sido adquiridos por um fabricante dos primeiros.

Mutatis mutandis, passa-se o mesmo com as contribuições: a tributação não-cumulativa é aquela que alcança a receita proveniente da produção de bens (e no caso também de serviços) finais, descontando-se apenas aquela que, por ser proveniente de bens intermediários já consumidos, esteja efetivamente incluída no preço dos bens ou serviços finais. Conclusivamente, não quebra esse princípio, a meu ver, o fato de uma empresa dedicar-se à prestação de serviço de contabilidade (o mesmo vale para limpeza, administração e o que

mais se pensar), serviços finais, pois, ainda que prestados a outra empresa que produza outro serviço (ou bem) final. A arrecadação, não-cumulativa, das contribuições deve alcançar a soma das duas receitas.

Logo, não é o fato de se ter de somar às receitas de vendas outras receitas para compor a base de cálculo que faz dedutível alguma despesa. Até porque as despesas aqui referidas – especialmente as de vendas e administrativas – existirão mesmo que não haja nenhuma outra receita a crescer.

É claro que a obtenção de ambas requer pessoal especializado contratado. Tais remunerações, no entanto, ainda com mais razão do que as da mão-de-obra direta, constituem destinações do valor agregado e ainda que sejam efetivamente pagas a pessoas jurídicas não devem ser abatidas das receitas para se chegar ao conceito de valor agregado.

Em suma, e à guisa de conclusão: para a análise da não-cumulatividade, o conceito fundamental é o de valor agregado em dada operação, mesmo que se adote o método dos créditos fiscais. Ele não corresponde à diferença entre o total das receitas e o total das despesas. Ele é a diferença entre o valor do bem final e o valor dos bens intermediários, entendidos estes últimos como aqueles que desaparecem no processo produtivo para que possa passar a existir o bem ou serviço final. Todo o valor agregado se destina a cobrir as “remunerações devidas aos fatores de produção” com os quais se executa aquele processo, em nada importando que tais remunerações sejam pagas a pessoas físicas ou jurídicas.

Com essas colocações preliminares, fica mais fácil entender e julgar o texto da Lei 10.833, que introduziu a tributação não-cumulativa – adotando a técnica do crédito fiscal – para a contribuição destinada ao financiamento da Seguridade Social.

Deveras, o seu art. 3º dispôs:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

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;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o 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;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

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.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

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

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

.....

Assim, todos os bens (e até mesmo serviços) que se possam enquadrar como insumos, mais despesas que o legislador entendeu necessárias à obtenção das outras receitas tributadas: despesas financeiras e aluguéis dos bens produtores de renda.

Não há, aí – a meu ver, sem qualquer sombra de dúvidas – espaço para que se pretenda deduzir créditos tomados sobre despesas administrativas ou com vendas nem mesmo

itens contabilmente lançados como custos mas que não correspondam ao conceito de insumos acima empregado.

Note-se, quanto a este último, que o legislador foi mesmo além do conceito esposado acima, já em si mesmo extensivo quando comparado ao que lhe quer dar a Administração Tributária. De fato, incluiu no conceito de insumos os serviços consumidos no processo produtivo (serviços intermediários, pois) e admitiu crédito sobre a depreciação dos bens do ativo imobilizado diretamente empregados na produção, adotando, ao que parece, a controversa tese de que também eles são “consumidos” no processo produtivo só que em prazo mais longo do que as matérias primas.

Tais definições são, a meu ver, **extensivas**, levando a que a tributação recaia sobre **menos** do que o efetivo valor agregado. Por isso mesmo, não vejo na lei instituidora da sistemática qualquer inconstitucionalidade, ainda que se assuma que a determinação do § 12 do art. 195 implique a adoção do mesmo método expressamente enunciado para o IPI e o ICMS, respectivamente no inciso II do § 3º do art. 153, e no inciso I do § 1º do art. 155 da Constituição. Ele apenas determina que se abata o “imposto cobrado nas operações anteriores”. Assim se fez à larga.

Desnecessário dizer que, mesmo que a visse, não poderíamos os Conselheiros membros do CARF deixar de aplicá-la por esse motivo. Isso porque, é, mais do que jurisprudência consolidada, norma regimental e conteúdo de Súmula Administrativa, que os conselheiros membros do CARF não podem deixar de aplicar norma legal, nem mesmo sob alegação de inconstitucionalidade. Trata-se da Súmula nº 02 do Segundo Conselho de Contribuintes cuja observância é obrigatória pelos membros do CARF por força do que dispõe o § 4º do art. 72 de seu regimento interno baixado pela Portaria MF 256/2009.

Resta, assim, apenas verificar se algum dos itens pretendidos pela empresa poderia se enquadrar como insumo na definição dada pelo legislador e por ela defendido em seu recurso.

Penso que não.

Com efeito, apenas dois itens podem ser enquadrados como despesas (ou custos) com serviços de terceiros: o refeitório do pessoal produtivo e as assistências médica, farmacêutica e odontológica também a eles prestadas. Entendo, porém, que ambas integram a remuneração indireta dos trabalhadores e dado que, como já dito, toda remuneração integra o valor agregado, não há porque excluí-las.

Nego, por isso, provimento ao recurso quanto a isso.

Por fim, e pelo mesmo motivo, também não se pode admitir a inclusão de juros calculados com base na taxa selic.

É que há norma legal que expressamente o veda: o art. 13 do mesmo texto legal acima transcrito:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Como já afirmei, mais do que jurisprudência consolidada, é norma regimental e conteúdo de Súmula Administrativa, que os conselheiros membros do CARF não podem deixar de aplicar norma legal, nem mesmo sob alegação de inconstitucionalidade.

Por isso mesmo, a jurisprudência também oriunda daquele órgão, citada pela recorrente, somente se aplicava a outros casos de ressarcimento, na ausência de norma legal expressa.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de abril de 2011

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS