



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

Processo nº 11080.002146/2009-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-001.989 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2013
Matéria PIS/COFINS - RECOLHIMENTO INFERIOR AO DEVIDO
Recorrente ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

A explicitação das fontes de informação, aliada à elaboração de demonstrativo que, matematicamente, reproduzem a soma dos valores obtidos em tais fontes, afastam a alegação de cerceamento do direito de defesa, máxime quando o órgão julgador recorrido converte o julgamento em diligência para a apresentação de esclarecimentos adicionais e é franqueado prazo para que o Sujeito Passivo ofereça nova impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCLUSÃO.

A mera apuração de crédito presumido do ICMS, decorrente da aplicação da legislação que disciplina o pagamento do imposto não reúne as características necessárias para inclusão no conceito de receita e, como tal, não se sujeitam à incidência da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep.

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCLUSÃO.

Nos termos de decisão recente do Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 606107, a Cofins e Contribuição para o PIS não incidem sobre cessão onerosa de crédito de ICMS.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

O crédito presumido de PIS/Cofins calculado sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas visam a estimar o ônus suportado pelo vendedor e, como tal, deve ser calculado levando em consideração o produto adquirido.

CAPATAZIA

Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que onere a atividade econômica, mas tão somente os que sejam empregados na produção de bens ou prestação de serviços.

Consequentemente, não há espaço para que se admita a apuração de crédito toda e qualquer serviço inerente à venda, mas exclusivamente aquelas previstas pelo legislador.

Inexistindo previsão para a apuração de crédito com as despesas de capatazia, não há espaço para admiti-las.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a fração do lançamento fundada na apuração de créditos presumidos do ICMS e na cessão onerosa de créditos do ICMS. Vencidas as Conselheiras Nanci Gama e Andréa Medrado Darzé, que também acolhiam as deduções a partir dos gastos com capatazia. Fez sustentação oral: o advogado Vitor Hugo Vives Böhn, OAB RS 58.005.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata o presente processo de lançamento de PIS e Cofins não cumulativos correspondentes ao quarto trimestre de 2005 (fls. 29 a 44). Os autos de infração decorrem de quatro infrações constatadas pela fiscalização da DRF/POA: (i) não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo da contribuição; (ii) não oferecimento à tributação de valores correspondentes à cessão de créditos de ICMS à terceiros; (iii) inclusão indevida no item "despesas de armazenagem de mercadoria e frete" de valores referentes à capatazia e despesas portuárias em geral, e; (iv) aplicação indevida da alíquota de 60% (e não o correto 35%) para o cálculo do crédito presumido de atividades agroindustriais na compra de aves e suínos vivos e de milho. O valor total lançado de principal das contribuições foi R\$ 756.604,30 (Cofins) e R\$ 164.262,79 (PIS), valores acrescidos da multa de ofício de 75% e juros de mora. A empresa foi cientificada em 02/04/2009.

Em 30/04/2009, a empresa apresenta impugnações contestando todos os itens dos lançamentos de PIS e Cofins não cumulativos (fls. 46 a 115). Como preliminar, considera que o lançamento não permite a individualização das infrações, não possibilitando o seu pagamento parcial. As planilhas elaboradas não permitiriam identificar a forma do cálculo, inviabilizando a compreensão do lançamento. Solicita a nulidade do auto de infração e, não concedida esta, a baixa em diligência para a formulação de nova planilha de cálculos adequada à compreensão. Contesta a inclusão do crédito presumido na base de cálculo das referidas contribuições. Alega que somente constitui receita, e portanto base de cálculo do PIS/Cofins, o ingresso de novos valores ao patrimônio da empresa. Como os créditos de ICMS não configuram esta situação, e sendo a empresa beneficiária de crédito presumido de ICMS sobre a comercialização de produtos alimentícios em operações interestaduais, considera incorreto o procedimento da sua inclusão como receita para o cálculo das contribuições. Argumenta que a RFB amplia o conceito legal e transcreve decisão do Conselho de Contribuintes favorável a sua tese. Com o mesmo raciocínio, analisa a transferência de créditos do ICMS para terceiros, alegando que as quantias recebidas seriam na verdade redução de despesa. No que se refere à alíquota a ser aplicada no cálculo do crédito presumido para a agroindústria, entende que a Instrução Normativa SRF nº 660/06 modificou o estabelecido pela Lei nº 10.925/2004.

Argumenta que a alíquota estabelecida por Lei é direcionada às empresas produtoras dos produtos especificados (de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16 e códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10 da NCM), e não às que adquirem os produtos em questão como insumos. Por fim, contesta também a glosa de créditos referente ao item correspondente às despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda. Descreve a atividade de capatazia, argumentando que são custos indispensáveis, sem os quais não há venda ou exportação.

O processo foi encaminhado em diligência à RFB para elaboração de nova planilha de cálculo com a demonstração pormenorizada da apuração do valor lançado, em particular dos créditos descontados (sistemática não cumulativa), apontando a origem dos valores (fls. 119 e 120). A fiscalização da DRF/POA procedeu a diligência, anexando novos demonstrativos de apuração, que resultaram em pequena alteração (redução) do crédito tributário. A empresa tomou ciência da diligência em 25/05/2010 (ver fls. 121 a 126). Reaberto o prazo, a empresa apresentou nova manifestação, complementando a anterior, em 23/06/2010 (fls. 132 a 205, apresentada em separado para o PIS e a Cofins). Destaca que, mesmo minorados os valores apurados, valem os mesmos argumentos trazidos aos autos na primeira peça impugnatória, que reproduz, questionando todos os itens do lançamento. O processo retorna à DRJ para apreciação.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão *a quo* pela manutenção parcial da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Afigura-se despropositada a alegação de cerceamento ao legítimo direito de defesa quando as infrações apuradas estiverem identificadas e forem de pleno conhecimento do interessado, dando suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa apresentar sua defesa. Outra irregularidade, detectada antes da decisão de primeira instância, há de ser saneada, reabrindo-se o prazo de impugnação.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

O crédito presumido do ICMS integra a base de cálculo da COFINS não cumulativa. Não existe previsão legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do tributo.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS.

Os valores recebidos em decorrência de transferência onerosa de créditos de ICMS devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição, exceto nas hipóteses de créditos oriundos de operações de exportação a partir de 10 de janeiro de 2009.

COFINS. CRÉDITOS PRESUMIDOS. AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

A partir de 10 de agosto de 2004, os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração. Não há previsão legal para que se efetue a sua compensação com os demais tributos ou o seu ressarcimento.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO.

A pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos listados na legislação de regência, sendo considerados como insumos: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram

alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Afigura-se despropositada a alegação de cerceamento ao legítimo direito de defesa quando as infrações apuradas estiverem identificadas e forem de pleno conhecimento do interessado, dando suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa apresentar sua defesa. Outra irregularidade, detectada antes da decisão de primeira instância, há de ser saneada, reabrindo-se o prazo de impugnação.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

O crédito presumido do ICMS integra a base de cálculo do PIS não cumulativo. Não existe previsão legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do tributo.

PIS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS.

Os valores recebidos em decorrência de transferência onerosa de créditos de ICMS devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição, exceto nas hipóteses de créditos oriundos de operações de exportação a partir de 10 de janeiro de 2009.

PIS. CRÉDITOS PRESUMIDOS. AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

A partir de 1º de agosto de 2004, os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração. Não há previsão legal para que se efetue a sua compensação com os demais tributos ou o seu ressarcimento.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO.

A pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos listados na legislação de regência, sendo considerados como insumos: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Impugnação Procedente em Parte

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a interessada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

Não foi apresentado recurso de ofício.

É o Relatório

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que preenche os requisitos de admissibilidade e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção

Analiso separadamente os aspectos que merecem a manifestação deste Colegiado.

1- Preliminarmente – Cerceamento do Direito de Defesa

Quando se trata de discutir nulidade procedimental, entendo salutar tomar como referência a lição de Bedaque¹:

“...De fato, a observância da técnica é fundamental para que o método estatal de solução de controvérsias cumpra com êxito sua função. O problema está nos exageros. Tudo que é levado às últimas conseqüências acaba produzido efeitos perversos. A técnica processual deixa de ser fator de segurança e se transforma em fim, adorando a sua própria imagem. Necessário evitar que isso ocorra, pois ela está prestes a cair no lago.

É preciso considerar, portanto, as situações em que a falta de um pressuposto do processo não afeta os valores a serem assegurados por ele, nem impede a solução adequada no âmbito material. Nem sempre a ausência de requisito de admissibilidade do exame de mérito compromete a segurança e a ordem, devendo essas situações ser solucionadas à luz dos objetivos visados pelo instrumento, não em função da forma em si mesma considerada.

Cabe ao processualista dizer em que medida a violação da técnica pode ser relevada, porque não afetados os valores assegurados pelo processo.”

É preciso firmar, ainda, que essa abordagem, encontra-se dogmatizada nos artigos 60, do Decreto nº 70.235, de 1972² e 55, da Lei nº 9.784, de 1999³, este último aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

¹ Bedaque, José Roberto dos Santos. *Efetividade do Processo e Técnica Processual*. São Paulo. Malheiros, 2006, pp. 82 e 83.

Ou seja, tratando-se de ato administrativo, a regra é a convalidação ou saneamento, a exceção, a nulidade.

Situações há, com efeito, em que tal prejuízo (ou ameaça) presume-se *jure et de jure*, taxativamente elencadas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto 70.235/72⁴.

Sendo certo que não se discute a competência do agente, hipótese tratada no inciso I, caberia investigar se o alegado descumprimento da forma prescrita em lei efetivamente cerceara o direito de defesa dos sujeitos passivos, hipótese do inciso II.

Com efeito, conforme se observa da leitura desse inciso II, em conjunto com o art. 60 do Decreto nº 70.235/72, mesmo quando a lei é taxativa quanto à forma por meio da qual determinado ato processual deve ser executado, o saneamento ou a nulidade só tem vez quando caracterizada prejuízo a interesse processual.

Ou seja, mesmo quando a lei estabelece a presunção, transfere ao julgador a análise da validade do ato sob um prisma teleológico, que direciona tal avaliação para o atingimento do resultado, sem a prévia definição da forma.

Se, e somente se, caracterizado prejuízo, conforme o caso, tornar-se-á nulo o procedimento ou ato, ou exigir-se-á seu saneamento. Caso contrário, não se fala em nulidade ou saneamento.

Registro aqui, por outro lado, a felicidade com que Tércio Sampaio Ferraz Jr⁵ esclarece os contornos da técnica de avaliação finalística do ato administrativo, em comparação com o que denomina validade condicional⁶:

16. Distinto é o caso da validação finalista. Aqui não é possível desvincular meios e fins, pois a prefixação dos fins exige que eles sejam atingidos. Para isto a autoridade tem de encontrar os meios adequados, sendo pois, responsável pela própria adequação, ou seja, não só pelos fins, mas pelos meios também. Neste caso, o efeito imunizador da fixação exige da autoridade um comportamento não-automático, mas participante, pois de mera utilização de um meio qualquer não segue necessariamente o fim. Neste sentido, para controlar se uma norma é válida não basta regredir no processo hierárquico, mas é preciso verificar, de caso para caso, se a adequação foi obtida. Se o controle da validade condicional é generalizante, o da finalista é casuístico.

² Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

³ Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

⁴ Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

⁵ A relação meio/fim na Teoria Geral do Direito Administrativo. texto extraído de <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/111>. Consulta realizada em 21/11/2008

⁶ Considera unicamente o meio de execução, ou seja, a norma que o instituiu.

Feita tal delimitação, restaria, ainda, explorar o significado da expressão “prejuízo” no âmbito processual, elencada no já mencionado art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Para tanto, recorro à lição de Teresa Arruda Alvim Wambier⁷

A existência de prejuízo está correlacionada com o princípio do contraditório, no sentido de que, não ensejado o contraditório, por ausência de comunicação, configura-se, processualmente, prejuízo. Diz-se configurar-se processualmente prejuízo, já que, em nível do processo, haver-se-á de ensejar a oportunidade sonegada à parte; no entanto, ainda que proporcionada tal oportunidade, isto não significa que, necessariamente, fique demonstrado um efetivo prejuízo, agora aferido em nível do direito material. Ou seja, nem pelo fato de renovar-se ou repetir-se o ato decorrerá necessariamente a demonstração de um direito.

Partindo dessas referências, não vejo como afirmar que a prática dos atos segundo a forma adotada pelo Fisco prejudicou o contraditório ou o pleno exercício do direito de defesa.

No corpo da descrição dos fatos, a autoridade autuante aponta com clareza suas acusações e indica os demonstrativos elaborados pelo Contribuinte que dariam respaldo à quantificação do crédito tributário.

A título de exemplo, transcrevo trecho que faz menção à alegação de que a contribuinte teria apurado crédito presumido em percentual superior ao legal:

Também a alíquota aplicada pelo contribuinte sobre o valor de aquisição dos insumos, no cálculo do crédito presumido de atividades agroindustriais (fls. 24 a 26), não está de acordo com o art. 8º, 3º, da Lei 10.925/2004. Na compra de suínos e aves vivos, classificados no Capítulo 1 da NCM, e de milho, classificado no Capítulo 10 da NCM, aplica-se a alíquota de 35%

Às fls. 24 a 26⁸, estão discriminadas as compras suínos, aves e milho a pessoas físicas e cooperativas e o percentual do crédito presumido considerado pela recorrente (60%). O demonstrativo à fl. 121⁹, elaborado em cumprimento à diligência determinada pelo órgão *a quo*, reproduz esses valores e aplica a alíquota que entende cabível.

O valor das glosas/omissões, por sua vez, foi originalmente exposto no demonstrativo à fl. 27¹⁰, substituído após a diligência pelo demonstrativo à fl. 123¹¹.

⁷ *Nulidades do Processo e da Sentença*. São Paulo, RT, 2007, 6ª ed, p. 169.

⁸ 26 a 28, se considerada a numeração digital

⁹ 125, se considerada a numeração digital.

¹⁰ 29, se considerada a numeração digital.

¹¹ 127, se considerada a numeração digital.

Assim, não se identifica o alegado cerceamento do direito de defesa. O que se constata, com efeito, são erros materiais, devidamente saneados por meio da realização da diligência determinada pelo órgão recorrido.

De fato, se aplicarmos o percentual que o Fisco entende cabível sobre as mencionadas aquisições chegar-se-á à conclusão de que o demonstrativo à fl. 27 apresentava erro, mas isso longe está de configurar cerceamento do direito de defesa. De qualquer forma, tal erro foi saneado e aberto prazo para que a recorrente apresentasse outra impugnação.

De se esclarecer que tais falhas limitam-se, efetivamente, ao cálculo do crédito presumido.

De fato, a partir do demonstrativo à fl. 27 e das cópias de livros de apuração do ICMS é possível, verificar, por exemplo, que, segundo a autoridade, a recorrente teria apurado R\$ 75.473,44. Esse valor representa a soma de 34.597,53, lançado no trecho à fl. 13 e 40.875,91, lançado no trecho à fl. 14.

Da mesma forma, é possível, a partir do mesmo demonstrativo à fl. 27 e da planilha às fls. 22 e 23, verificar o valor da glosa das despesas lançadas como frete e armazenagem, mas que, irregularmente na opinião do autuante, diriam respeito a capatazia.

Afasto, portanto, a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

2- Mérito

No mérito, penso que parcial razão assiste ao sujeito passivo. Explico separadamente a seguir as razões que me levam a essa convicção.

2.1 – Crédito Presumido do ICMS.

Aduz a autoridade fiscal que a recorrente deixara de tributar valores relativos a créditos presumidos de ICMS, apurados segundo o art. 32, XXXV e XV do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, conforme escriturado no Registro de Apuração do ICMS colacionado por cópia às fls. 13 a 20. Não foi trazido aos autos qualquer elemento diverso da contabilização do crédito.

Ou seja, não foi feita qualquer alegação ou carreado ao processo elemento que pudesse demonstrar, por exemplo, o recebimento dos valores em espécie, a concessão de empréstimo subsidiado ou qualquer outra aplicação diversa **da possibilidade** de reduzir o ICMS devido na saída.

Limitado a esse contexto, penso que, quanto a este ponto, razão assiste à recorrente.

Relembra-se, aqui, o que diz o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput .

A incidência da contribuição pressupõe o auferimento de receita e esta, como é cediço, pressupõe um ingresso no patrimônio.

Pois bem.

A meu ver, a exclusiva apuração contábil do crédito presumido, que pode não trazer qualquer vantagem patrimonial ou, se trouxer, representará exclusivamente uma redução do ICMS a pagar, não se traduz em um aumento patrimonial e, como tal, não poderia ser considerada uma receita.

2.2- Cessão de Créditos de ICMS

Também é possível tributar cessões onerosas de créditos do ICMS.

Como é de conhecimento geral, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 606107, afastou a incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre cessões onerosas de créditos do ICMS apurados com a aquisição de mercadorias e insumos empregados em mercadorias destinadas à exportação.

Eis o texto extraído Informativo 707 do Supremo Tribunal Federal:

“É inconstitucional a incidência da contribuição para PIS e Cofins não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS...”

Inobstante, até a data desta sessão, o Acórdão não tenha sido publicado, nem, evidentemente, transitado em julgado, julgo que tal precedente deva ser aplicado ao presente julgamento, em razão do comando do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF

De fato, inobstante a ausência de trânsito em julgado, é inegável que, não há, no direito processual pátrio, recurso capaz de alterar o mérito da decisão, referendada por dez dos onze ministros que compõem aquela Corte.

Consequentemente, entendo que o recurso também deva ser provido quanto a esse ponto.

2.3- Percentual do Crédito Presumido

Discute-se, ainda, qual seria o percentual do crédito de PIS/Cofins apurado na aquisição de insumos.

Sustenta a Recorrente, como já antecipado, que a fixação do percentual levará em consideração o produto elaborado no estabelecimento e não, como defende o Fisco, o insumo adquirido.

O tema já foi enfrentado por este Colegiado que, à época do julgamento dos recursos, apresentava composição diferente da atual.

À título de exemplo, cito o Acórdão 3102-01.039¹², cuja ementa reproduzo parcialmente a seguir:

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal, podem descontar como créditos as aquisições de insumos, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos (art. 8º, §3º, da Lei nº 10.925/2004), e que variam de acordo com a espécie dos insumos adquiridos.

Para dar clareza maior clareza aos fundamentos, reproduzo trecho do voto condutor, que adoto como razão de decidir:

Foi entretanto, a Lei nº 10.925, de 2004, por seu art. 8º, que em forma de crédito presumido assegurou o aproveitamento de créditos sobre as aquisições, efetuadas à pessoas físicas ou cooperados pessoa física, de insumos aplicados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal (nela especificadas) e destinados a alimentação humana ou animal.

O §3º do aludido dispositivo é quem define a forma de apuração do crédito em questão. Atente-se para a sua redação:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n's 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro

de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

Faz-se aqui um parêntese para esclarecer que, nos termos da redação original no inciso II, vigente à época do período de apuração litigioso (4º Trimestre de 2005), o percentual do crédito presumido para soja e seus derivados era de 35%, pois não havia dispositivo que atribuisse percentual diferente. Ou seja, naquele período, soja e seus derivados eram tratados como “os demais produtos”, hoje disciplinados no inciso III.

Prossigo na reprodução do voto condutor:

Na realidade, o objeto da lide, no caso, se a aplicação das alíquotas acima destacadas estariam vinculadas ao bem produzido pelo beneficiário do crédito presumido ou ao insumo adquirido para a produção do mesmo bem, não se resolve à partir de uma interpretação literal do texto legal. Aliás, são manifestadamente retóricos as considerações de ambas as partes quando enaltecem a clareza do texto, de indiscutível obscuridade no que tange ao critério para a definição da alíquota a ser aplicada.

A solução à questão, distante da literalidade do texto legislativo, está em sua teleologia do dispositivo ou na mens legis.

Atente-se. A legislação em questão sucedeu intensa discussão travada logo após a instituição do regime não cumulativo para o PIS e para a COFINS, especificamente sobre a possibilidade da tomada de créditos nas aquisições efetuadas à pessoa física. Os reclames partiam principalmente do setor agropecuário, aonde estão reunidos os maiores produtores de mercadorias para consumo humano ou animal. Aliás, cujos negócios possuíam e possuem como característica marcante a aquisição de insumos de produtores rurais pessoas físicas.

Como argumento mais substancial, defendia-se exatamente que embora as pessoas físicas não fossem contribuintes do PIS e da COFINS, na produção dos bens por estes negociados, eram indiscutivelmente utilizados insumos tributados pelas aludidas contribuições.

*A graduação constante dos incisos do citado §3º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, então, entendemos nós, **adota como referência o insumo adquirido pelo beneficiário, não o produto por este produzido**, como quer fazer crer a recorrente. E isto por uma lógica simples: **O crédito que se pretende assegurar de forma presumida é aquele decorrente dos insumos onerados pelo PIS e pela COFINS e suportados pelo produtor pessoa física, não contribuinte destas contribuições**. Assim, as alíquotas decrescentes são inversamente proporcionais ao custo de produção dos bens (insumos) de que farão uso o beneficiário do crédito presumido em seu processo de produção.*

Por estas razões, entendemos que agiu com acerto a instância a quo ao manter a glosa sobre os créditos tomados com base na alíquota máxima do §3º, do art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, aplicando, conforme o caso, os percentuais de 35 e 50%.

Com efeito, como bem apontado pelo i. Conselheiro, o mecanismo visa reproduzir, no âmbito da apuração pelo regime não cumulativo, um mecanismo semelhante ao crédito presumido próprio do regime cumulativo e o ponto de partida para esse cálculo, com a devida licença só poderia ser a tributação suportada até o “elo” da cadeia comercial correspondente ao produtor não-contribuinte do PIS e da Cofins.

Ou seja, apesar do produto não ter sido tributado na saída, é inegável que os insumos adquiridos foram onerados pelas contribuições e, se não vier a ser criado um mecanismo que permita presumir qual é o custo daquela cadeia produtiva e, consequentemente,

sua oneração, haveria uma agregação ao preço do produto, reduzindo a competitividade do produtor.

Com relação a esse ponto, peço licença para reproduzir trecho da exposição de motivos da Medida Provisória 183, de 2004, que foi convertida na Lei nº 10.925, de 2004 (original não destacado):

2. A proposta decorre da necessidade de se restabelecer, de imediato, medidas legislativas incluídas no Projeto de Lei de Conversão nº25, de 2004, do Senado Federal, proveniente da Medida Provisória nº164, de 2004, rejeitadas na Câmara dos Deputados.

3. Tais medidas decorreram de amplo acordo com os diversos agentes do agro-negócio brasileiro, com a participação, inclusive, da Confederação Nacional da Agricultura (CNA) e da Organização das Cooperativas do Brasil (OCB), bem assim de parlamentares que atuam na área.

(...)

5. Cumpre esclarecer que o mencionado crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação do PIS e da Cofins nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, dado que estes não são contribuintes dessas contribuições, evitando-se, assim, que dita acumulação repercutisse nas fases subseqüentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.

(...)

9. Se, do ponto de vista econômico, a substituição do crédito presumido pela redução das alíquotas dos já mencionados insumos tende a ser neutra para agroindústria e cerealistas, o mesmo não ocorre com as cooperativas agropecuárias e os produtores rurais pessoas físicas.

10. No caso das cooperativas, que, pelo Projeto de Conversão aprovado e em decorrência de acordo firmado com representantes do setor (OCB), passam ao regime da não-cumulatividade das contribuições, a ausência de disposição expressa que lhes estenda a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido acarretará grave aumento da carga tributária, dado que os insumos estarão tributados.

11. Caso semelhante ocorrerá com os produtores pessoas físicas, com o agravante de sequer haver, para esses, a possibilidade de, em norma superveniente, lhes conceder o dito crédito, pelo simples fato de não serem contribuintes das mencionadas exações.

12. Em ambos os casos, o prejuízo causado repercutiria não apenas em relação ao mercado interno, pois esses estariam em desvantagem competitiva com aqueles que detêm o direito de aproveitamento do crédito presumido, mas, também no mercado

internacional, pois estariam obrigados a "exportar", em seus preços, o acúmulo das mencionadas contribuições.

Rejeito, nessa linha, a pretensão de calcular o crédito presumido em razão do produto elaborado pelo adquirente.

2.4- Capatazia

Também não vejo como apurar créditos com as despesas de capatazia, por mais que se possa defender a necessidade da despesa.

Como tenho me posicionado em outras ocasiões, o universo das despesas capazes de gerar créditos é definido pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, que repete a redação do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Como é possível perceber, de acordo com a legislação de regência, a relação do bem com o processo produtivo não seria medida exclusivamente em razão do produto, mas do processo produtivo como um todo.

Evidentemente, isso não significa equiparar a insumo, para efeito de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, toda e qualquer despesa ou custo inerente à atividade econômica, nem muito menos estender, por analogia, os conceitos fixados pela legislação que rege a apuração do Lucro Real, no caso, os artigos 249 e 250 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999.

Com efeito, tal e qual se verifica com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, trata-se de fato gerador diverso (auferir lucro) e de base de cálculo formada sob uma sistemática igualmente diversa.

Ademais, pedindo vênias ao sujeito passivo, registro minha opinião no sentido de que o texto do já transcrito art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, não dá margem para que se considere a “essencialidade” por si só como critério para a classificação do gasto como insumo.

Mais uma vez, reafirme-se, o dispositivo legal privilegia a relação de pertinência com o processo produtivo, não fazendo menção, salvo engano, à essencialidade do gasto.

Nessa linha, entendo ser perfeitamente possível que determinado gasto, por alguma circunstância extrínseca ao processo produtivo, seja considerado essencial, mas que por não estar diretamente ligado àquele processo, não possa ser considerado insumo.

De fato, despesas com capatazia, incorridas após a saída do estabelecimento produtor, em nada se vinculam ao processo produtivo, mas à sua comercialização.

Ocorre entretanto, que as despesas inerentes à comercialização do produto, imagino, só serão computáveis se o legislador assim previr. Ausente tal previsão legal, não vejo como reconhecer o crédito. Como é consabido, no que se refere à logística, só foram previstas deduções com despesas de frete e armazenagem

3. Conclusão

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da contribuição o valor do crédito presumido de ICMS e os ingressos decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2013

Luis Marcelo Guerra de Castro