



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

Processo nº 11516.001379/2007-66
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3302-005.341 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2018
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado AGROVENETO S/A. - INDÚSTRIA DE ALIMENTOS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. COMPROVADA A
OBSCURIDADE/CONTRADIÇÃO. ACLARAMENTO DO JULGADO
EMBARGADO. POSSIBILIDADE

Uma vez demonstrada a existência de vícios de contradição e obscuridade, acolhe-se os embargos de declaração, para retificar o acórdão embargado e, sem efeitos infringentes, corrigir/aclarar a redação da conclusão e o dispositivo do voto vencedor nos termos propostos no voto condutor deste julgado.

Embargos Acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para rerratificar/integrar o acórdão embargado e, sem efeitos infringentes, alterar a redação do dispositivo para "Por tais razões, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário".

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Diego Weis Júnior, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração, tempestivamente opostos pela Fazenda Nacional, com o objetivo de suprir supostos vícios de contradição e obscuridade no acórdão nº 3302-001.904, de 28 de novembro de 2012.

A embargante alegou vício de contradição entre a conclusão do voto vencedor, que nega provimento ao recurso voluntário, e o enunciado da ementa e a parte dispositiva do acórdão, que lhes dão parcial provimento. E ainda apontou vício de obscuridade nos fundamentos declinados no voto condutor da decisão embargada, vez que não restava clara qual fora, efetivamente, a posição adotada pelo Colegiado com a leitura do inteiro teor do citado voto.

No despacho de admissibilidade colacionados aos autos, sob o argumento de que estava caracterizados os alegados vícios de contradição e obscuridade, os embargos foram admitidos, para a devida correção do julgado embargado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

Uma vez atendido os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento dos presentes embargos de declaração, para análise dos alegados vícios de omissão.

A embargante alegou existência de vício de contradição entre a conclusão do voto vencedor e o enunciado da ementa e a parte dispositiva do acórdão. O primeiro no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e os últimos no sentido de dar provimento parcial. Transcreve-se as partes que interessam, para fim de comparação:

ENUNCIADO DA EMENTA:

[...]

*CUSTO DE AQUISIÇÃO. CRIAÇÃO E ABATE DE FRANGO.
BASE DE CÁLCULO.*

Pela fórmula alternativa da Lei nº 10.276/01, o custo da criação de frango, inclusive em parceria rural, tributado pelo PIS e pela Cofins e apropriado como custo da atividade industrial geradora da receita de exportação, quando do abate do frango, integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Recurso Voluntário Provido em Parte

PARTE DISPOSITIVA:

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e

Alexandre Gomes. Designado o conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor.

CONCLUSÃO DO VOTO VENCEDOR

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Evidente o vício de contradição apontado pela embargante, que demanda a devida correção, que será feita a seguir.

A embargante ainda alegou vício de obscuridade nos fundamentos declinados no voto condutor da decisão embargada sobre a questão meritória, concernente à apropriação do crédito presumido do IPI sobre os gastos (custos) com a fabricação de ração e a criação de frangos. Para embargante, a leitura do inteiro teor do voto vencedor não deixa claro qual a posição adotada pelo Colegiado em relação ao direito de apropriação do crédito presumido do IPI sobre os referidos gastos/custos. Ou seja, não estava claro se era assegurado ou não o direito de apropriação do crédito presumido sobre os gastos (custos) com a fabricação de ração e com a criação de frangos.

Para facilitar a demonstração e a análise da obscuridade apontada pela embargante, faz-se necessário trazer a lume os excertos relevantes do voto vencedor, que serviram de base para a decisão embargada.

Começa-se análise pelo trecho do voto vencedor, em que definida, no que tange ao mérito, a extensão do dissenso do Redator do voto vencedor em relação ao voto vencido do Relator, que segue reproduzido:

Quanto ao mérito, acompanho o relator exclusivamente em relação ao direito de crédito presumido de IPI nas aquisições de pessoas física, inexistente na apuração do crédito presumido pela fórmula da Lei nº 10.276/01. No mais, não acompanho o relator, pelas razões que passo a expor.

No que tange ao mérito, o Redator deixou claro que concorda com o Relator apenas em relação a manutenção da glosa do crédito presumido de IPI calculado sobre as aquisições de pessoas físicas, ou seja, apenas na parte em que o Relator negou provimento ao recurso. Logo, em relação aos demais pontos relativos ao mérito, o Redator informou que não concordava com o entendimento do Relator.

Na sequência, o Redator passa discorrer sobre a questão de fundo, ou seja, a apropriação de crédito presumido do IPI sobre gastos/custos com insumos adquiridos de pessoas jurídicas e aplicados na fabricação de ração e a criação de frangos. Para facilitar a compreensão, seguem transcritos os trechos pertinentes e relevantes extraído do voto vencedor:

[...]

A recorrente exerce três atividades: duas industriais (fabricação de ração e beneficiamento de carne de frango) e uma granjeira. O crédito presumido do IPI não pode ser concedido para a produção granjeira, por estar fora do campo de incidência do IPI. Também não há crédito presumido para a fabricação de ração, posto que o produto não se destina à

comercialização, inclusive para o exterior. O fato de a recorrente destinar parte ou toda a produção de ração para a atividade granjeira e o produto desta (frango), total ou parcialmente, destinar-se à produção de cortes de frango (o produto exportado) em nada muda esta realidade. A contabilização dos gastos (custos) com a fabricação de ração e com a criação de frangos deve ser feita separadamente dos gastos (custos) incorridos com o beneficiamento da carne de frango.

Os gastos realizados com a fabricação de ração e com a criação de frango não são custos da atividade industrial de beneficiamento da carne de frango e são contabilizados separadamente (ou deveriam ser). Como não são custos incorridos com a fabricação do produto exportado (cortes de frango), não podem gerar direito ao crédito presumido do IPI, mesmo para quem entende que a atividade agroindustrial é una e indivisível. Tal entendimento (de que a atividade agroindustrial é uma) é falacioso porque quem fabrica ração não é obrigado a criar frango e quem cria frango não é obrigado a fabricar ração. Da mesma forma, quem cria frango não é obrigado a abatê-lo e quem abate frango não é obrigado a criá-lo. São atividades econômicas completamente distintas.

Não resta nenhuma dúvida de que o frango vivo é a matéria-prima utilizada na fabricação de cortes de frango e o valor do seu custo de aquisição deve ser considerado no cálculo do crédito presumido, independentemente do tipo de aquisição (compra, troca, cultivo, criação, etc.). Entendo que o fato de o fabricante de cortes de frango produzir ou criar o frango não lhe tira o direito de considerar o custo do frango vivo por ele produzido no cálculo do crédito presumido. A despesa necessária à obtenção da matéria-prima foi realizada. No entanto, o custo de produção do frango vivo não pode ser computado, na atividade de beneficiamento de carne de frango, na data do seu dispêndio porque a matéria-prima (frango vivo) só está pronta para utilização em momento posterior, ou seja, no momento em que entra no frigorífico para o abate. Neste momento, o custo de criação do frango (incluindo o custo da ração) deve ser apropriado como custo da atividade industrial de beneficiamento de carne de frango e, conseqüentemente, entra no cálculo do crédito presumido, com a ressalva abaixo.

Por uma questão de equidade e porque a Lei fala “valor total das aquisições” (Lei nº 9.363/96) e em “custo de aquisição” (Lei nº 10.276/01) e não em “compra” ou “valor de compra”, quando do abate do frango para a produção de cortes de frango, deve ser incluído no cálculo do crédito presumido o valor de seu custo de produção, contabilizado anteriormente como custo das atividades industrial (fabricação de ração) e granjeira (criação de frango, inclusive em parceria) e apropriado quando da entrada do frango vivo no frigorífico, por transferência contábil, como custo de produção da atividade industrial de beneficiamento de carne de frango, objeto de exportação. Diz as leis:

[...]

Todos os dispêndios realizados para a criação (ou obtenção) do frango vivo (gastos com mão-de-obra, pinto de 1 dia, ração, remédios, combustível, energia elétrica, etc.) são dispêndios formadores do custo de produção do frango vivo e, conseqüentemente, determinam o seu valor econômico ou preço. Na hipótese de a recorrente adquirir o frango vivo no mercado para fabricar cortes de frango, o preço (custo de aquisição) pago entra no cálculo do crédito presumido. Na hipótese de a recorrente criar (produzir) o frango, inclusive por meio de parceria, o valor despendido para a obtenção do frango (custo de criação/produção), calculado e apropriado quando do recebimento do frango vivo para o abate, representa o custo de aquisição e deve entrar no cálculo do crédito presumido.

As conclusões acima referem-se ao cálculo do crédito presumido na fórmula prevista na Lei nº 9.363/96. Isto porque, no crédito presumido calculado pela fórmula alternativa da Lei nº 10.276/01, somente os custos sobre os quais incidiu o PIS e a Cofins podem entrar no cálculo do benefício fiscal, por força do que determina o § 1º, do art. 1º, desta lei.

Em face desta restrição, somente os custos incorridos com a criação de frango que sofreram a incidência do PIS e da Cofins compõem a base de cálculo do crédito presumido calculado pela fórmula alternativa da Lei nº 10.276/01.

Esclareça-se, por oportuno, que no REsp 993164 MG o STJ não declarou a ilegalidade das IN SRF nºs 69/01, 315/03 e 420/04, que regulamentam a Lei nº 10.276/01.

Com relação às despesas com frete e seguro, incorridas na aquisição de matéria-prima utilizada na fabricação de ração, desde que pagas a pessoa jurídica (ocorreu a incidência do PIS e da Cofins) integra o custo de fabricação da ração e, portanto, o custo de aquisição do frango vivo e, nesta condição, integra a base de cálculo do crédito presumido calculado pela fórmula prevista na Lei nº 10.276/01.

Para apuração do saldo credor do 4º trimestre de 2003, objeto de glosa, aplica-se os mesmos critérios aqui definidos para o 1º trimestre de 2004, objeto deste processo.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a inclusão, no cálculo do crédito presumido do IPI pela fórmula da Lei nº 10.276/01 e no mês em que ocorrer o abate do frango, do valor dos insumos tributados pelo PIS e pela Cofins empregados na produção de ração e de frango vivo. (grifos não originais)

Numa leitura atenta dos trechos transcritos, especialmente, os destacados, é possível entender os fundamentos e a conclusão do voto vencedor. E se tais fundamentos e conclusão não são de fácil compreensão, obscuros eles não parecem, conforme a seguir demonstrado.

No início, há a informação de que a embargada exerce três atividades econômicas. Duas industriais: fabricação de ração e beneficiamento de carne de frango. E uma agrícola (granjeira). E esclarece que apenas esta última não admite a apropriação de crédito presumido do IPI, por se tratar da produção de produto fora do campo incidência do IPI.

Em seguida, há duas afirmações relevantes no referido voto vencedor, a saber:

a) os gastos realizados com a fabricação de ração e com a criação de frango não são custos da atividade industrial de beneficiamento da carne de frango e são contabilizados separadamente (ou deveriam ser). E como não são custos incorridos com a fabricação do produto exportado (cortes de frango), não podem nem poderiam gerar direito ao crédito presumido do IPI, mesmo para quem entende que a atividade agroindustrial é una e indivisível; e

b) o frango vivo é a matéria prima utilizada na fabricação de cortes de frango e o valor do seu custo de aquisição deve ser considerado no cálculo do crédito presumido, independentemente do tipo de aquisição (compra, troca, criação, etc.). E o fato de o fabricante de cortes de frango produzir ou criar o frango não lhe tira o direito de considerar o custo do frango vivo por ele produzido no cálculo do crédito presumido.

Após essas afirmações foram definidos o momento (quando da entrada do frango vivo no frigorífico) e a forma (por transferência contábil) de apropriação aos custos de produção da atividade industrial de beneficiamento de carne de frango dos custo de produção do frango vivo, contabilizado anteriormente como custo das atividades industrial (fabricação de ração) e granjeira (criação de frango, inclusive em parceria). E o momento de apuração do crédito presumido, ou seja, quando do abate do frango para a produção de cortes de frango.

E do cotejo entre o teor do voto vencedor e do voto vencido, neste ponto, já aparece duas nítidas diferenças. Uma quanto ao momento e a outra quanto aos tipos de custos admitidos. Com efeito, segundo o voto vencido, o momento de apropriação do crédito seria na aquisição dos insumos e seriam admitido todos os insumos (milho, soja, farelo de soja, pintos de um dia, ovos férteis e demais insumos) utilizados na produção de rações e não apenas o custo de produção do frango vivo.

Em seguida, o voto vencedor define

a) a abrangência dos gastos que entram na composição do custo de produção do frango vivo, a saber: “todos os dispêndios realizados para a criação (ou obtenção) do frango vivo (gastos com mão-de-obra, pinto de 1 dia, ração, remédios, combustível, energia elétrica, etc.) são dispêndios formadores do custo de produção do frango vivo e, conseqüentemente, determinam o seu valor econômico ou preço.”; e

b) o valor do custo de aquisição do frango vivo, que integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI que, conforme a forma de aquisição do produto, será: b.1) o preço pago pelo frango (custo de compra), na hipótese de a recorrente adquirir o frango vivo no mercado para fabricar cortes de frango; e b.2) o valor do dispêndio/gasto realizado para a obtenção do frango (custo de criação/produção), incluindo a ração, na hipótese de a recorrente criar (produzir) o frango, inclusive por meio de parceria.

No passo seguinte, o voto vencedor esclarece que a abrangência dos gastos incluídos no custo de aquisição do frango vivo depende da sistemática de apuração adotada para apuração do crédito presumido, ou seja:

a) se for o critério de cálculo o fixado na Lei 9.363/1996, integra o custo de aquisição todos gastos realizados com a criação (ou obtenção) do frango vivo, que sofreram ou não incidência das contribuições (aquisições de pessoas físicas e jurídicas); e

b) se for o critério de cálculo alternativo, fixado da Lei 10.276/2001, integra o custo de aquisição somente os gastos sobre os quais incidiram as contribuições (normalmente, as aquisições de pessoas jurídicas).

No caso, como a recorrente adotou o critério de apuração alternativo da Lei 10.276/2001, em relação a abrangência dos gastos integrantes do custo de aquisição do frango vivo identifica-se outro dissenso entre o voto vencedor e o voto vencido. Deveras, enquanto voto vencido excluiu da composição do custo de aquisição do frango vivo apenas os insumos adquiridos de pessoas físicas, o voto vencedor excluiu do referido custo de aquisição todos os insumos não tributados pelas contribuições, independentemente, da aquisição ter sido de pessoa física ou jurídica. Segundo o voto vencedor, somente os gastos com insumos tributados pelas referidas contribuições integram o custo de aquisição do frango vivo.

Prestados esses breves esclarecimentos sobre os bem postos fundamentos consignados no voto vencedor, passa-se a esclarecer a conclusão nele apresentada, que segue transcrita:

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a inclusão, no cálculo do crédito presumido do IPI pela fórmula da Lei nº 10.276/01 e no mês em que ocorrer o abate do frango, do valor dos insumos tributados pelo PIS e pela Cofins empregados na produção de ração e de frango vivo.

A leitura do texto transcrito, em consonância com os fundamentos do voto, reflete com objetividade e clareza o momento de apropriação do crédito presumido do IPI, isto é, no mês em que ocorrer o abate do frango.

De outro modo, o mesmo não pode ser dito em relação aos gastos que integram o custo de aquisição do frango vivo. Neste ponto, em vez de manter a coerência com os fundamentos do voto e utilizar a expressão “custo de aquisição do frango vivo”, que compreende os gastos com insumos tributados pelas contribuições e aplicados na criação/produção do frango, incluindo a ração e os demais insumos, conforme definido nos fundamentos da conclusão, inexplicavelmente, foi utilizado a expressão “valor dos insumos tributados pelo PIS e pela Cofins empregados na produção de ração e de frango vivo”, dando a entender que os gastos com os insumos tributados aplicados na produção da ração, independentemente dela ser ou não utilizada na criação do frango vivo poderia integrar a base de cálculo do crédito presumido, o que, inequivocamente, conflita com os fundamentos do referido voto vencedor.

Assim, para excluir a obscuridade e conferir clareza à referida conclusão, em consonância com os fundamentos do voto vencedor, propõe-se a seguinte redação para a conclusão:

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a inclusão, no cálculo do crédito presumido do IPI pela fórmula da Lei nº 10.276/01 e no mês em que ocorrer o abate do frango, o valor dos insumos tributados

pela Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins integrantes do custos de aquisição do frango vivo, que será (i) o preço pago pelo frango (custo de compra), na hipótese de a recorrente adquirir o frango vivo no mercado e (ii) o valor do dispêndio/gasto realizado para a obtenção do frango (custo de criação/produção), incluindo a ração, na hipótese de a recorrente criar (produzir) o frango, inclusive por meio de parceria.

Ainda para manter a coerência entre os fundamentos e a conclusão do voto vencedor, bem com entre a conclusão dos enunciados das ementas e do dispositivo do acórdão, propõe-se que em vez de “Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário”, propõe-se para o dispositivo do voto vencedor a seguinte redação: “Por tais razões, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário”.

Por todo o exposto, acolhe-se os presentes embargos, para retificar o acórdão embargado e, sem efeitos infringentes, corrigir/aclarar a redação da conclusão e o dispositivo do voto vencedor do acórdão embargado, conforme os textos precedentemente redigidos, que passarão integrar o voto vencedor como se transcritos nele estivessem.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento