



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

Processo n° 13851.001069/2005-02
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.052 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2013
Matéria RESSARCIMENTO DE COFINS
Recorrente SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

CRÉDITOS. PRODUTOS QUÍMICOS, FRETES SOBRE COMPRAS.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação às aquisições de produtos químicos e fretes sobre compras de insumos pagos a pessoas jurídicas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito da contribuição em relação às aquisições de produtos químicos e fretes sobre compras vinculados à aquisição de insumos pagos a pessoas jurídicas. Vencido o Conselheiro Rosaldo Trevisan, quanto ao direito de crédito sobre as aquisições de produtos químicos. Sustentou pela recorrente o Dr. Paulo Zózimo. OAB/DF nº 29.795.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento da Cofins não-cumulativa exportação, protocolado em 10/08/2005, cumulado com as declarações de compensação anexas aos autos.

Por meio do despacho decisório notificado ao contribuinte em 11/09/2008, a autoridade administrativa promoveu glosas no crédito pleiteado e homologou em parte as compensações declaradas. Foram glosados os seguintes itens: 1) defensivos, em razão de serem tributados com alíquota zero; 2) produtos químicos, por não terem sido consumidos no processo produtivo em contato direto com o produto em fabricação; 3) fretes sobre compras e sobre vendas; 4) parte da despesa de exaustão dos laranjais, vinculada à mão-de-obra empregada na formação da plantação; 5) despesa de depreciação sobre bens do imobilizado não utilizados diretamente na produção e sobre máquinas e equipamentos importados; 6) no crédito presumido da agroindústria foram glosados os gastos com transporte de laranja efetuados por pessoas físicas.

Regularmente notificado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando, em síntese, o seguinte:

- 1) A matriz constitucional das contribuições não cumulativas não autoriza nenhuma restrição ao crédito como fez em relação ao IPI e ao ICMS. Assim, as leis que introduziram as contribuições não cumulativas não poderiam restringir o conceito de insumo invocando a legislação do IPI. O correto seria aplicar a legislação do imposto de renda para considerar na tomada do crédito todos os gastos e despesas que contribuem para a formação da receita;
- 2) Quanto aos produtos químicos, alegou que são gastos empregados na linha de produção para a limpeza, manutenção, tratamento de efluentes, devendo gerar crédito da contribuição;
- 3) Quanto aos fretes, invocou a aplicação da Solução de Consulta nº 275, de 02 de junho de 2004, da 7ª Região Fiscal, da Solução de Consulta nº 248/2006, da 6ª Região Fiscal e da Solução de Consulta nº 279/2006, da 8ª Região Fiscal, cujas ementas transcreve;
- 4) A depreciação e a exaustão foram aplicadas e apropriadas como despesa dentro dos limites legais e têm origem válida nos bens a que se referiram;
- 5) Relativamente ao crédito presumido da agroindústria, foi aproveitado nas mesmas bases que a legislação lhe atribuiu, sendo descabida a glosa relativa ao frete pago a pessoas físicas.

A 4ª Turma da DRJ – Ribeirão Preto julgou a manifestação de inconformidade improcedente, declinando as seguintes razões de decidir: 1) não cabe ao julgador administrativo se manifestar sobre alegações de inconstitucionalidade das leis; 2) os produtos químicos não geram créditos das contribuições, pois esse direito só existe em relação às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, assim como em relação àqueles produtos empregados no processo produtivo que sofram desgaste em contato direto com o produto em fabricação; 3) quanto aos fretes sobre compras, não há direito de crédito por

ausência de previsão legal. O direito aos fretes sobre vendas só existe a partir de fevereiro de 2004, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003; 4) não há amparo legal para a tomada do crédito sobre despesas de exaustão. O art. 3º, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003 só permite a tomada de crédito em relação às despesas de depreciação e de amortização; 5) não há amparo legal para a tomada de crédito sobre despesa de depreciação de bens não vinculados ao processo produtivo; 6) não existia direito à tomada de crédito sobre a depreciação de bens do imobilizado importados até abril de 2004; 7) quanto ao crédito presumido da agroindústria, a legislação só previa o direito à tomada do crédito sobre a aquisição de insumos, não contemplando os fretes; 8) são inaplicáveis ao caso concreto a legislação do imposto de renda e as soluções de consulta citadas pela defesa, pois além de se referirem a outros contribuintes, foram superadas pelas Soluções de Divergência Cosit nº 12/2007 e 35/2008.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 08/07/2011, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 02/08/2011, reprisando e reforçando os argumentos lançados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Analisando o demonstrativo dos ajustes efetuados pela fiscalização (fl. 139), verifica-se que neste processo foram realizadas as seguintes glosas: a) produtos químicos; b) fretes sobre compras e sobre vendas; d) depreciação; e) exaustão; e f) crédito presumido agroindústria.

No que tange à contestação genérica em relação ao conceito de insumo, o contribuinte insurgiu-se contra a interpretação restritiva adotada pela autoridade administrativa e pela decisão de primeira instância, pleiteando a tomada do crédito em relação a todos os gastos e despesas que contribuem para a formação da receita.

A fiscalização levou em conta o conceito de insumo estabelecido nas normas complementares baixadas pela Receita Federal, que, basicamente, adotaram o mesmo conceito de produto intermediário vigente para a legislação do IPI.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas em decorrência de ação direta do produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

A defesa, por seu turno, alegou que os produtos glosados contribuem para a formação da receita e que devem gerar crédito independentemente das limitações impostas pela legislação infraconstitucional.

A eventual arguição de inconstitucionalidade das restrições impostas pelo legislador ordinário ao direito de crédito, não pode ser apreciada pelos órgãos administrativos

de julgamento, por se tratar de competência exclusiva do Poder Judiciário a teor da Súmula CARF nº 2.

Sob o ponto de vista exclusivamente legal, uma análise detida da Lei nº 10.833/03 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação do IPI.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é de imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é de base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...).”

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...).”

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está

vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pela Lei nº 10.833/03, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º da Lei nº 10.833/03, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, onde enumerou-se de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com o conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/03 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

PRODUTOS QUÍMICOS

Nessa linha de raciocínio, o exame do termo de verificação e da planilha das glosas revela que a fiscalização glosou do valor relativo às aquisições de produtos químicos. Segundo a fiscalização, tais produtos são destinados à limpeza, higienização e sanitização das instalações industriais e não se desgastam em contato físico direto com o produto em fabricação.

Conquanto esses materiais não sejam consumidos em contato direto com o suco de laranja produzido pela recorrente, é inequívoco que produtos destinados ao consumo humano devem se adequar aos padrões de higiene determinados pelas autoridades sanitárias. A limpeza e a desinfecção dos bens utilizados na produção é um custo de produção vinculado à atividade-fim da pessoa jurídica, enquadrando-se perfeitamente no art. 290, I, do RIR/99.

Portanto, o valor das aquisições desses produtos deve gerar créditos da contribuição, pois eles se enquadram no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

FRETES SOBRE COMPRAS

Relativamente ao frete vinculado à compra de insumos, entenderam a autoridade administrativa e a DRJ que não há previsão legal para a tomada de crédito sobre esse serviço.

Acontece que o fato de a lei não ter destacado um tópico específico para o frete na operação de compra de insumos, o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 autoriza o crédito em relação aos valores despendidos com aquisições de insumos. Se o frete, desde que pago a pessoa jurídica, onera o custo de aquisição do insumo, não existe o óbice alegado pela fiscalização.

Sendo assim, os valores desses fretes, quando pagos a pessoas jurídicas, integram o custo dos insumos e enquadram-se perfeitamente no que dispõe o art. 290, I, do RIR/99, sendo viável a tomada do crédito com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

FRETES SOBRE VENDAS

Relativamente ao frete sobre vendas, verifica-se que o motivo da glosa foi que o direito só passou a existir a partir de fevereiro de 2004.

A redação original do art. 3º da Lei nº 10.833/03 contempla no inciso IX o direito à tomada do crédito em relação aos fretes na operação de venda, quando pago a pessoas jurídicas. A restrição do direito de crédito apenas em relação aos valores pagos a pessoas jurídicas consta atualmente do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003, com a alteração introduzida pela Lei nº 10.865/2004, mas já existia na redação original do dispositivo.

O art. 3º da Lei nº 10.833/03 teve eficácia apenas a partir de fevereiro de 2004, conforme disposto no art. 93, I, da referida lei.

Tendo a recorrente tomado o crédito relativo a fretes sobre vendas em janeiro de 2004, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

DEPRECIÇÃO

No que tange à tomada do crédito sobre a despesa de depreciação, o motivo alegado pela fiscalização foi que o contribuinte tomou o crédito sobre máquinas e equipamentos não empregados diretamente no processo produtivo (bens alocados no controle de qualidade da fiscalizada) e sobre bens do imobilizado importados antes de maio de 2004 (planilha de fls. 133/134).

Relativamente a este tópico, a recorrente absteve-se de apresentar contestação específica, limitando-se a informar que “a depreciação e a exaustão apropriadas como despesas respeitaram os limites legais, e têm origem válida nos bens a que se referiram”.

O art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a impugnação deve ser específica e vir acompanhada dos documentos hábeis à comprovação dos fatos alegados.

Tendo a defesa se limitado a negar genericamente a acusação sem nada provar, há que se manter a glosa desse crédito.

EXAUSTÃO

O termo de verificação revela que a fiscalização excluiu da despesa de exaustão dos laranjais o valor da mão-de-obra empregada no manejo da lavoura, sob o argumento de que o direito à tomada do crédito sobre a depreciação/exaustão se circunscreve aos bens adquiridos para incorporação ao imobilizado. Além disso, existe expressa vedação legal no art. 3º, § 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 quanto ao direito de crédito sobre o valor da mão-de-obra paga a pessoas físicas.

Relativamente a este tópico, mais uma vez a recorrente absteve-se de apresentar contestação específica, limitando-se a informar que “a depreciação e a exaustão apropriadas como despesas respeitaram os limites legais, e têm origem válida nos bens a que se referiram”.

O art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a impugnação deve ser específica e vir acompanhada dos documentos hábeis à comprovação dos fatos alegados.

Tendo a defesa se limitado a negar genericamente a acusação sem nada provar, há que se manter a glosa desse crédito.

CRÉDITO PRESUMIDO

Relativamente ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, a fiscalização glosou os fretes pagos a transportadores autônomos pessoas físicas sob dois fundamentos: a) o direito previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04 só alcança a aquisição de laranjas de pessoas físicas e não os fretes; e b) os fretes pagos a transportadores pessoas físicas não geram direito ao crédito.

Conforme já foi visto alhures, o frete vinculado à aquisição de insumos pode integrar o custo do insumo e seu valor pode ser aproveitado com base no art. 3º, II da Lei nº 10.833/03, quando pago a pessoas jurídicas.

A defesa limitou-se a alegar que “(...) o crédito presumido específico da agroindústria buscou as mesmas bases que a legislação lhe atribuiu, sendo descabida a glosa no que tange ao frete (...)”.

No caso concreto, a glosa não é descabida, pois é incontroverso que os serviços de transporte da laranja foram prestados por pessoas físicas, incidindo na vedação contida no art. 3º, § 2º, I da Lei nº 10.833/2003.

Sendo assim, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito da contribuição em relação às aquisições de produtos químicos e fretes sobre compras vinculados à aquisição de insumos pagos a pessoas jurídicas.

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA