



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

Processo nº 13851.001797/2005-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.056 – 4^a Câmara / 3^a 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: 01/07/2005 a 30/09/2005

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 compra 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 Tranches Ortíz.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento da Cofins não-cumulativa exportação, protocolado em 16/12/2005, 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) produtos químicos, por não terem sido consumidos no processo produtivo em contato direto com o produto em fabricação; 2) fretes sobre compras, por inexistência de previsão legal; 3) 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 exaustão foi aplicada e apropriada como despesa dentro dos limites legais e tem 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.

Posteriormente, considerando o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005 (DOU 26/12/2005), que fixou a interpretação no sentido de que o crédito presumido previsto nos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/04 só pode ser utilizado para deduzir a contribuição apurada no regime da incidência não cumulativa, foi elaborado um despacho decisório complementar (fls. 146/149), revendo de ofício o despacho anterior. Este despacho excluiu do ressarcimento inicialmente reconhecido, a quantia de R\$ 4.724.703,19, referente ao crédito presumido da agroindústria do terceiro trimestre de 2005, reduzindo o valor do ressarcimento.

O resultado dessa revisão de ofício foi a insuficiência no valor de R\$ 463.061,91 do crédito proveniente da exportação, fato que provocou a anulação da homologação de parte das compensações que haviam sido homologadas pelo primeiro despacho e a não homologação de todas as declarações de compensação que o sucederam vinculando o mesmo crédito.

O contribuinte tomou ciência do despacho complementar em 07/12/2009 e apresentou manifestação de inconformidade em 05/01/2010, alegando, em síntese, que as compensações efetuadas respeitaram os limites estabelecidos no primeiro despacho decisório, estando de acordo com o que a lei estabelece, devendo ser respeitado o direito adquirido. Alegou, ainda, que teve o cuidado de separar os valores relativos ao crédito presumido dos valores relativos à exportação e que mesmo com essa separação o saldo de crédito disponível foi mais do que suficiente para liquidar as compensações pretendidas. Disse que a fiscalização, ao efetuar a glosa do crédito presumido, não levou em conta a glosa feita anteriormente no valor de R\$ 628.843,49, que já embutia uma glosa de crédito presumido no valor de R\$ 238.535,56, o que fez com que tal valor fosse excluído em duplicidade. No mais, reprisesou “ipsis litteris” os termos da impugnação anterior.

A 4^a Turma da DRJ – Ribeirão Preto julgou a manifestação de inconformidade parcialmente procedente, declinando as seguintes razões de decidir: 1) não cabe ao julgador administrativo se manifestar sobre alegações de constitucionalidade 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; 4) 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; 5) 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; 6) em relação à revisão de ofício, entendeu a DRJ que o contribuinte não tem direito adquirido ao ressarcimento e à compensação da parcela do crédito presumido da agroindústria reconhecida indevidamente, pois os arts. 50, 53 e 63 da Lei nº 9.784/99 e as Súmulas 346 e 473 do STF autorizam a administração a rever seus próprios atos quando eivados de ilegalidade. No caso, a ilegalidade do primeiro despacho decisório seria patente, na parte em que reconheceu o direito de o contribuinte obter o ressarcimento e efetuar a compensação do crédito presumido a partir de agosto de 2004, quando foram revogados os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e passaram a ter eficácia os arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004; 7) a DRJ adotou a interpretação oficial da Administração Tributária, no sentido de que com a revogação dos §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o crédito presumido da agroindústria passou a ser previsto nos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, deixando de ser alcançado pelas formas de aproveitamento previstas no art. 6º, § 1º da Lei nº 10.833/2003; 8) foi rejeitada a alegação da recorrente, no sentido de que o saldo remanescente após a exclusão do crédito presumido seria suficiente para quitar as compensações, sob o fundamento de que a recorrente não levou em conta as glosas efetuadas pela fiscalização; 12) foi acolhida a alegação do contribuinte sobre a glosa em duplicidade, mas o valor correto da duplicidade foi R\$ 202.762,75, e não os R\$ 238.535,56, como entendeu o contribuinte.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 10/08/2011, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/09/2011, onde reprisesou e reforçou os argumentos lançados nas manifestações de inconformidade, acrescentando o seguinte: a) quanto à parcela deferida pela DRJ, disse que o rateio efetuado entre crédito presumido do mercado interno e externo foi indevido, pois o pedido de ressarcimento já foi formulado exclusivamente com dados do mercado externo; b) a interpretação conjunta do art. 8º (e 15) da Lei nº 10.925/2004 com o art. 6º da Lei nº 10.833/03 autoriza a conclusão no sentido de que o crédito presumido foi retomado e não criado pela Lei nº 10.925/2004, sendo perfeitamente possível seu aproveitamento para a compensação intentada pela recorrente.

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. 53), verifica-se que neste processo foram realizadas as seguintes glosas: a) produtos químicos; c) fretes sobre compras; e d) 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 o 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 argüição de constitucionalidade 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 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. Outros produtos, são utilizados em laboratórios e se prestam à análise físico-química dos produtos fabricados que ocorrem durante e após o processo produtivo.

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, assim como os testes efetuados no suco de laranja em laboratório, são custos de produção vinculados à atividade-fim da pessoa jurídica, enquadrando-se perfeitamente no art. 290, I, do RIR/99.

Portanto, o valor das aquisições desses produtos devem 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 apesar 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 considerarmos que o frete,

desde que pago a pessoa jurídica, é um componente que 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 se enquadram 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.

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.

DA REVISÃO DE OFÍCIO

O despacho decisório notificado ao contribuinte em 11/09/2008 (fls. 93 a 94) foi revisto de ofício pela autoridade administrativa por meio do despacho decisório de fls. 146 a 149, que foi notificado ao contribuinte em 07/12/2009.

A retificação apenas reduziu o montante do ressarcimento disponível para compensação, pois a autoridade administrativa aplicou o Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 22 de dezembro de 2005, entendendo que a partir de agosto de 2004, quando passou a ter eficácia o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido da agroindústria não mais poderia ser ressarcido ou utilizado para compensação com outros tributos federais. Esse também foi entendimento da DRJ.

O contribuinte alegou que o art. 6º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03 não foi revogado e que da interpretação conjunta desse artigo com os arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 resulta que o crédito presumido continua passível de ressarcimento e de compensação, quando decorrente de exportação.

A questão se resume em estabelecer se o crédito presumido dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 pode ser aproveitado na forma estabelecida no art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/03.

O art. 6º, § 1º da Lei nº 10.833/03 estabelece que, no caso de exportação, o crédito da contribuição apurado na forma do art. 3º, poderá ser utilizado para dedução da contribuição a recolher por operações no mercado interno; para compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal; e, se após essas duas formas de utilização ainda restar crédito ao final de cada trimestre calendário, o saldo poderá ser ressarcido em dinheiro a pedido do contribuinte.

Entretanto, o § 1º assegurou essas formas de aproveitamento apenas em relação ao “(...) *crédito apurado na forma do art. 3º (...)*”, o que significa que apenas os créditos previstos nas diversas hipóteses relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833/03 podem ser utilizadas na forma do art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/03.

O crédito presumido da agroindústria estava previsto originariamente nos § 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e, portanto, no caso de exportação, gozava do benefício da tríplice forma de aproveitamento.

Acontece, que o crédito presumido previsto nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 foi expressamente revogado a partir de agosto de 2004 pelo art. 16, I, “b”, da Lei nº 10.925/2004, passando a constar dos arts. 8º e 15 dessa mesma lei.

Desse modo, percebe-se a nítida intenção do legislador de restringir o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria apenas para o abatimento da contribuição devida por operações no mercado interno, ainda que o crédito tenha sido auferido em operações de exportação.

Por derradeiro, quanto à glosa efetuada em duplicidade, a recorrente insurgiu-se contra o rateio efetuado pela DRJ, sob o argumento de que o pedido de ressarcimento foi efetuado levando em conta apenas os dados do mercado interno.

O pedido efetuado pela recorrente pode ter levado em conta apenas os dados do mercado externo, pois somente os créditos do art. 3º vinculados à receita de exportação, são passíveis de compensação. Entretanto, a fiscalização glosou os fretes pagos aos transportadores de laranja pessoas físicas em relação a todo o crédito presumido, conforme planilha de fl. 53 e demonstrativo constante do termo de verificação (fl. 75), pois fretes pagos a pessoas físicas não geram créditos nem no mercado interno e nem no mercado externo, a teor do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/03.

A glosa total da base de cálculo do crédito presumido no trimestre, em razão dos fretes pagos a pessoas físicas, foi de R\$ 8.967.505,50 (fl. 75).

Multiplicando-se esse valor por 2,66 (alíquota do crédito presumido da agroindústria) obtém-se R\$ 238.535,61, que é o valor do crédito presumido glosado em razão da inclusão desses fretes e que a recorrente entendeu ter sido excluído em duplicidade.

Ocorre que o exame do demonstrativo que consta do despacho de revisão de ofício (fl. 147), revela que foram excluídos os seguintes valores de crédito presumido: a) julho 2005, R\$ 1.402.059,16; b) agosto 2005, R\$ 1.851.556,40; e c) setembro de 2005, R\$ 1.471.087,63, que correspondem à fração do crédito presumido do mercado externo, que não é passível de compensação com outros tributos.

Assim o valor excluído pela fiscalização em duplicidade é necessariamente menor do que os R\$ 238.535,61 considerados pela recorrente.

Para chegar ao valor correto, é preciso tomar o valor total da glosa a título de fretes e aplicar o percentual de rateio para se apurar o valor do crédito presumido vinculado a exportações, para só então aplicar a alíquota de 2,66%.

Assim, o valor correto da exclusão em duplicidade é aquele que foi apurado (e reconhecido) pela DRJ, qual seja: R\$ 202.762,75.

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 aos fretes sobre compras pagos a pessoas jurídicas.

Antonio Carlos Atulim