



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

Processo nº 13854.000035/2005-62
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-004.610 – 1ª Turma Especial
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria COFINS - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente PITANGUEIRAS AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO.

Gastos com bens e serviços não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, no valor da receita bruta total incluem-se as receitas das vendas de bens e serviços e todas as demais receitas, inclusive as financeiras.

VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF.

A reprodução de decisão do STF em julgamento na sistemática do recurso repetitivo, que baseou-se no entendimento de que a receita originada da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos é considerada receita decorrente de exportação, implica considerar tal receita como receita de mercado externo, devendo ser incluída, no cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, como receita de exportação e como receita bruta total, acrescendo tanto o numerador quanto o denominador da rateio.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. INCIDÊNCIA CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO.

A receita de venda de álcool para fins carburantes não pode ser incluída no cálculo de receitas de exportação para apuração da relação percentual a ser aplicada à soma dos gastos que dão direito a crédito presumido mercado externo, porque se enquadra no regime não-cumulativo de apuração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

Quem alega um direito deve provar os fatos em que ele se fundamenta.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para incluir os valores das variações cambiais decorrentes de operações de exportação como receita de mercado externo e, no cálculo do rateio proporcional, no numerador e no denominador; II) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação as demais matérias. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral ao recurso em face das demais matérias.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Sergio Celani - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Paulo Sergio Celani, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Cássio Schappo.

Relatório

Adoto o relatório do acórdão recorrido, por retratar suficientemente a lide.

“A interessada pleiteia, por meio de Declaração de Compensação, o crédito relativo à contribuição da COFINS, mercado externo, (...), apurado de conformidade com o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que após a dedução com a COFINS devida, nos termos do art. 6º, §1º, Inciso I da mesma Lei, resultou, segundo entendimento da empresa, em um remanescente a compensar de (...).

O Serviço de Fiscalização, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto procedeu à fiscalização e por meio da Informação Fiscal (...), constatou créditos indevidos de bens que não foram utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; despesas indevidas de depreciação de máquinas e equipamentos; apuração incorreta do crédito presumido relativo aos estoques de abertura; inclusão indevida na base de cálculo de receita de álcool para fins carburante; créditos quanto à aquisição de cana-de-açúcar em desacordo com a legislação de contribuinte pessoa física e jurídica e receita de variação cambial.

O Auditor-fiscal juntou à informação fiscal, além da cópia do DICON entregue pela empresa via internet (fls. 47/51) e cópia parcial dos balancetes mensais analíticos contábil (...), os seguintes demonstrativos:

I - Demonstrativo de Apuração da Proporcionalidade entre as Vendas de Álcool para Fins Carburantes e as Receitas de Vendas no Mercado Interno e Externo (fl. 71);

II - Demonstrativo de Apuração do Crédito da Contribuição para a COFINS não Cumulativa (fl....);

III - Demonstrativo de Apuração do Débito da Contribuição para a COFINS não Cumulativa (fl....);

IV - Demonstrativo de Apuração da Contribuição Devida a COFINS não Cumulativa (fl....);

V - Demonstrativo Mensal de Vendas Equiparadas à Exportação (fls....).

VI – Demonstrativo da Variação Cambial e Cópia, por amostragem, de Notas Fiscais de Complemento de Preço – Variação Cambial (fls. ...).

Por fim, foi reconhecido o crédito [parcial], para compensação, conforme a legislação vigente.

Cientificada do Despacho Decisório de fls. ..., e inconformada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, de fls.

Preliminarmente, disserta sobre a sistemática da não cumulatividade e alega cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista que “*referida informação fiscal falta-lhe especificações fáticas, no sentido de demonstrar a conduta adotada pelo fiscal e de como se chegou aos resultados informados, faltando-lhes substâncias.*”

Na mesma esteira, alega “ausência de elementos substanciais” na apuração das despesas de depreciação de máquinas e equipamentos.

No mérito, a contribuinte afirma que tem direito ao regime não cumulativo quanto ao álcool comercializado no mercado interno e externo e tem direito ao crédito de todos os insumos, inclusive cana-de-açúcar, por estarem inseridos no artigo 149 da Constituição Federal.

Defende o direito à totalidade do crédito dos estoques de abertura de bens destinados à venda e de bens e serviços utilizados como insumos.

Por fim, alega inconstitucionalidade na aplicação das normas que tratam da variação cambial, defendendo que “o legislador infraconstitucional extrapolou a sua competência para instituir PIS/COFINS, equiparando e incluindo na base de cálculo o evento – variação cambial que não possui, essencialmente, natureza de “receita” ao qual se refere a Constituição Federal.” e pede o deferimento da manifestação de inconformidade”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto-DRJ/RPO julgou improcedente a manifestação de inconformidade conforme ementa a seguir:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas 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.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. ESTOQUE DE ABERTURA.

Na determinação da Cofins não-cumulativa, a pessoa jurídica tem direito a desconto de crédito correspondente ao estoque de abertura dos bens referidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, existentes na data de início da incidência da Cofins não-cumulativa, calculado na forma prevista no art. 12 da citada Lei.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. REGIME.

A receita de venda de álcool para fins carburantes teve mantida sua forma de tributação, cumulativa, mesmo após a instituição do regime não-cumulativo de apuração.

CRÉDITOS. CRITÉRIO DE DETERMINAÇÃO.

Inexistindo sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, a apropriação dos créditos deve ser feita por rateio proporcional.

VARIAÇÃO CAMBIAL - RECEITA FINANCEIRA

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, são consideradas receitas financeiras.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
COMPETÊNCIA.**

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional”

Contra esta decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual repete as alegações da impugnação, com exceção da preliminar de nulidade da decisão da DRF e da questão sobre os estoques de abertura, que não foram abordadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Sergio Celani, Relator.

Admissibilidade do recurso voluntário.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos para julgamento nesta turma especial.

Mérito

No mérito, a contribuinte argumenta em relação à interpretação do termo “*insumo*” e alega inconstitucionalidade da norma aplicável.

Trata especificamente dos itens óleo diesel, lubrificantes e depreciação.

Quanto a outros bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo mais restrito, não foram abordados, tendo sido defendido que todos deveriam ser considerados insumo, segundo o entendimento de que este não se equipararia ao conceito de insumo obtido da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

A DRF deixou claro o entendimento sobre o conceito do termo “*insumo*” adotado, o mesmo do IPI, e que os gastos com aquisições de bens e serviços que não se enquadrassem neste conceito não ensejam o direito ao crédito.

Se a contribuinte apenas argumenta contra o entendimento adotado pela fiscalização quanto ao conceito em questão e nada diz contra o enquadramento naquele conceito de vários itens, aceita as consequências de restar vencido na única discussão proposta.

O Decreto nº 70.235, de 6/3/1972, em seus artigos 16 e 17 ampara esta conclusão. Cito:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Insumo e a Cofins sob a regência da Lei nº 10.833, de 2003.

No recurso voluntário, os gastos especificamente abordados pela recorrente são os mesmos tratados na manifestação de inconformidade: óleo diesel, lubrificantes e depreciação.

Os demais foram tratados como se atendessem a um conceito de insumo mais amplo do que o adotado pela DRF de origem e pela DRJ.

A primeira questão a se tratar é, pois, o conceito de insumo na legislação da Cofins.

A Lei nº 10.833, de 2003, determina:

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

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

~~*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;*~~

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) (negritei)

Para gerarem crédito, os gastos glosados pela fiscalização deveriam enquadrar-se no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, pois não se enquadram em nenhum dos demais incisos deste artigo.

Tendo em vista que a recorrente alega justamente isto, pois, segundo ela, todos os gastos necessários ao processo produtivo poderiam ser incluídos no cálculo dos créditos a serem deduzidos dos valores a recolher, seja da COFINS, seja da Contribuição para o PIS/Pasep, tratemos do conceito de insumo.

Conforme o art. 153, IV, § 3º II, da CF/88, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União, será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.**

E, segundo o art. 155, II, §2º, I, da CF/88, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal, será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores** pelos Estados ou pelo Distrito Federal.

Até pouco tempo atrás, apenas a estes dois tributos, classificados no CTN como impostos sobre a produção e a circulação, aplicava-se a não-cumulatividade.

Muito se discutiu sobre que bens e serviços, uma vez adquiridos, ensejariam crédito para compensar com o que seria devido nas operações tributadas por estes impostos, de modo que o que se entende por “*insumo*” está atrelado à materialidade deles.

Vale dizer, o conteúdo do conceito de “*insumo*” decorre dos entendimentos firmados sobre quais bens e serviços seriam alcançados pela não-cumulatividade própria de impostos incidentes sobre a produção e a circulação.

É este conteúdo que o legislador tinha em mente, quando se referiu a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda como aqueles que dariam direito a créditos para abatimento da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP a serem recolhidas.

Ao não elucidar o que deveria ser entendido por “*insumo*”, o legislador, por certo, admitiu que aquilo que se tinha como o seu conteúdo deveria servir para nortear a concretização do comando legal bem como as condutas das pessoas a quem a norma se destinava.

Fosse intenção do legislador que o termo “*insumo*” tivesse um alcance maior do que o já consolidado, teria ele expressado um conceito de insumo diferente.

Assim, devem ser rechaçados argumentos segundo os quais o conceito de “*insumo*” somente poderia ser igual ao utilizado pela legislação do IPI se a lei assim determinasse.

Pelo contrário, por serem, COFINS e PIS/Pasep, contribuições instituídas por lei federal, a legislação do IPI, que também é tributo federal não-cumulativo, pode e deve ser utilizada para obtenção do conceito de “*insumo*”.

Também não deve ser aceito argumento segundo o qual todos os gastos dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incluir-se-iam no conceito de insumo para fins de abatimento dos valores a serem recolhidos como COFINS e contribuição para o PIS/PASEP, pois, isto implicaria considerar letra morta muitos dos dispositivos das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, que apresentam rol de bens, cujas aquisições podem ser incluídas na apuração de créditos a serem descontados destas contribuições.

Quisesse o legislador que todos os gastos necessários à produção, fabricação ou prestação de serviços ensejassem o direito ao crédito, não usaria o termo “*insumo*”; reproduziria legislação do IRPJ ou evidenciaria que todos os gastos dedutíveis em relação ao IRPJ dariam aquele direito.

Assim, da leitura dos dispositivos que trataram da não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP, com base no que foi dito acima, aos bens conceituados como insumo à luz da legislação do IPI, a saber, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos na produção industrial de produtos, em decorrência de contato direto com estes, devem ser acrescentados: os serviços utilizados na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

outros bens utilizados na prestação de serviços e na produção, ainda que não industrial, de bens destinados à venda; outros gastos expressamente citados nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em reforço a tal entendimento, vejam-se alguns trechos da Exposição de Motivos da MP nº 66, de 26/08/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002:

“2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

...

7. Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

...

9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

...

44. Com relação ao atendimento das condições e restrições estabelecidas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, cumpre esclarecer que: a) a introdução da incidência não cumulativa na cobrança do PIS/Pasep, prevista nos arts. 1º a 7º, é rigorosamente neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida para esse tipo de incidência foi projetada, precisamente, para compensar o estreitamento da base de cálculo; ...

...”

E, na Mensagem de Veto nº 1.243, de 30/12/2002, a razão que levou o Presidente da República a vetar dispositivos, por meio dos quais se tentava alterar a MP, foi que, se fossem sancionados, romper-se-ia a premissa sobre a qual foi construída a nova modalidade de incidência da contribuição, devidamente acertada com a comissão especial

constituída no âmbito da Câmara dos Deputados para tratar da matéria, a qual previa neutralidade sob o ponto de vista da arrecadação.

Havia, pois, preocupação quanto ao atendimento às condições e restrições da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo que o equilíbrio das contas públicas não seria posto em risco pela introdução da cobrança não-cumulativa, e a carga tributária correspondente ao que se arrecadava com a cobrança do PIS/PASEP seria mantida.

Assim, caberia à RFB, para fins de controle do crédito presumido, estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

É razoável acreditar que, segundo expectativas da época, se fossem incluídos todos os gastos na apuração do crédito a ser descontado, a arrecadação tributária não se manteria, o que nos leva a concluir que o conceito de insumo não poderia ser alargado em relação àquele então aceito.

Por tudo isso, **correto o entendimento expressado pela RFB** - órgão responsável pela administração tributária da União, a quem compete interpretar e aplicar a legislação tributária federal, ao editar os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução - **que**, ao expedir a Instrução Normativa nº 247/2002, com redação dada pela IN SRF nº 358/03, e a IN SRF nº 404/2004, **adotou interpretação para o conceito de insumo, com base na concepção tradicional da legislação do IPI:**

Cito a IN/SRF nº 404/04, que dispôs “*sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, [...]*”:

“Art. 7º Sobre a base de cálculo apurada conforme art. 4º, aplica-se a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) [...];

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

O conteúdo da IN nº 247/2002, com redação dada pela IN SRF nº 358/03, aplicável à contribuição para o PIS/Pasep, é o mesmo.

Esta turma decidiu no mesmo sentido, por voto de qualidade, conforme **acórdão nº 3801-002.668, de 29/01/2014**, relatado pelo Conselheiro Flávio de Castro Pontes, de cujo voto extraio a seguinte passagem, com grifos no original:

“Com efeito, o conceito de insumo no âmbito do direito tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, in verbis:

Art. 1º (...)

§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo.

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumo corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Nesse sentido, recentemente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.020.991 RS, assim se pronunciou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS.

CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE.

ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF

247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes:

AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e Resp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(STJ, 1ª Turma, REsp 1.020.991/RS, DJe 14/05/2013, rel. Sérgio Kukina)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Relator no julgamento deste recurso especial:

No mais, **não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.**

Nesses instrumentos normativos, **o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.** Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.

Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., **porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto**

na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação.

Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes previsto nos dispositivos legais questionados (...) (grifou-se)”

Mercadorias e Serviços não aplicados no sistema produtivo da empresa

Rateio proporcional

É incontroverso que o critério a se adotar é o de rateio proporcional.

Esta turma já se deparou com questão semelhante, no processo 11075.000705/2007-54, de relatoria do Conselheiro Flávio de Castro Pontes, que assim se manifestou:

“Não se pode perder de vista que a recorrente somente tem direito ao ressarcimento de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência não cumulativa, observados os critérios previstos no § 8º do art. 3º da Lei 10.637/2002:

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.(grifou-se)

O dispositivo legal acima estabelece uma proporção entre receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total. Por analogia, neste caso concreto estabelece-se uma proporção entre receitas de alíquota zero e/ou exportação e a receita bruta total. Destaca-se que não existe uma norma específica regulamentando essa matéria.

Como amplamente demonstrado, o conceito de receita bruta total está estabelecido no art. 1º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, abaixo transcrito:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep 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.(grifou-se)

Assim, no conceito de [receita] bruta incluem-se as receitas da venda de bens e serviços e todas as demais receitas. Desta forma, no item receita bruta, como acertadamente procedeu a autoridade fiscal, incluem-se as receitas financeiras, as receitas decorrentes dos créditos presumidos de ICMS e de recuperação de custos.

Vale o mesmo para a Cofins.

Conclui-se que todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, inclusive as receitas financeiras, devem compor a receita bruta total, denominador da relação percentual a ser aplicada aos custos, despesas e encargos comuns; porém, no numerador desta relação, devem-se incluir apenas as receitas das exportações de bens e serviços que não se enquadrem no regime cumulativo da contribuição.

Falta de demonstração da utilização de bens e serviços no processo produtivo.

Com base no exposto nas seções acima sobre a preliminar de nulidade e sobre o conceito de insumo, tendo em vista que o conceito aqui adotado é o mesmo adotado pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil que já decidiram neste processo; que é ônus daquele que alega o direito provar os fatos em que se fundamenta, conforme art. 333 do Código de Processo Civil; que, no Processo Administrativo Fiscal Federal, a prova deve ser feita na impugnação ou, excepcionalmente, no recurso voluntário; que a contribuinte, até o presente, não alegou nem demonstrou que outros gastos com bens ou serviços, além daqueles aceitos pela fiscalização, poderiam se enquadrar neste conceito restritivo; deve-se manter a decisão, quanto aos gastos com bens e serviços a ser incluídos nos custos, encargos e despesas comuns.

Gastos com combustíveis e lubrificantes.

A lei permite que se incluam no cálculo do crédito as aquisições de insumos utilizados na prestação de serviços, na **produção ou fabricação de bens destinados à venda**.

Logo, não são apenas os insumos da indústria que ensejam o crédito; os utilizados na produção agropecuária também são alcançados pela norma.

Incluem o custo dos insumos, os gastos com o transporte destes insumos, os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados neste transporte, e com aqueles utilizados nas máquinas e equipamentos empregados em contato direto com os produtos agropecuários.

Cana-de-açúcar é produto agrícola e é insumo da indústria de açúcar e álcool. Máquinas e equipamentos utilizados no corte da cana-de-açúcar são utilizados no processo produtivo deste produto; máquinas e equipamento utilizados no carregamento da cana-de-açúcar para as instalações industriais de fabricação de açúcar e álcool são utilizados no processo produtivo destes bens.

Assim, combustíveis e lubrificantes utilizados nestas máquinas e equipamentos são utilizados como insumos na produção ou fabricação de açúcar e álcool destinado à venda. Por isso, dão direito ao crédito, desde que tenha havido a cobrança da contribuição na sua aquisição, por força do art. 3º, §2º, inc. II, da Lei nº 10.637, de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, ressaltando-se os casos de álcool carburante, tratado na seqüência deste voto.

Concluindo, as aquisições tributadas de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de cana-de-açúcar até a usina dão direito ao crédito e devem integrar os custos, encargos e despesas comuns.

Porém, uma vez que no caso em discussão a recorrente não apontou exclusões de gastos com aquisição destes bens, não há nenhum reparo a fazer na decisão administrativa.

Depreciação

As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, **podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços** (artigo 3º, inciso VI e §1º, inc. III, da Lei nº.10.637/2002, e art. 3º, inc. VI e §1º, inc. III, da Lei nº 10.833, de 2003).

Tratando-se de empresa que produz açúcar e álcool, valores de depreciação com veículos e equipamentos utilizados para transporte e colheita de cana-de-açúcar e outros utilizados na produção de açúcar e álcool devem ser incluídos no cálculo dos gastos que dão direito ao crédito presumido.

Também neste caso, não foi apontada nenhuma exclusão na apuração dos custos, despesas e encargos passíveis de gerarem crédito da contribuição social, motivo pelo qual não há que se alterar o despacho decisório.

Receita da exportação de álcool combustível.

A fiscalização excluiu do cálculo do rateio do regime não cumulativo receitas de exportações de álcool combustível que foram descritos em documentos e especificados em contrato como álcool etílico hidratado padrão ANP, sob o fundamento de que a venda de álcool para fins carburantes, tanto no mercado interno quanto no externo, não integra a base de cálculo da apuração da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas, representando receitas cumulativas, não podendo aumentar o percentual dos créditos não-cumulativos.

A receita de venda de álcool para fins carburantes sujeitava-se à incidência não cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep antes da entrada em vigor da Lei nº 10.865, de 2004.

A Lei nº 9.718, de 1999, dispôs:

“Art. 5º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins devidas pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)

I – um inteiro e quarenta e seis centésimos por cento e seis inteiros e setenta e quatro centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina; (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000)

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000.)”

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, reduziu a zero a alíquota das contribuições sobre a receita de vendas de álcool para fins carburantes auferida por varejistas e concentrou a tributação nos distribuidores em substituição a esses dois.

E as Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, determinaram:

Art. 1º ...

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

“Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

Uma vez que o álcool para fins carburantes é um dos produtos de que trata a Lei nº 9.990, sua receita não integra a base de cálculo prevista no art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e, nos termos do seu art. 8º, VII, “a”, a receita de venda de álcool para fins carburantes permaneceu fora da sistemática não-cumulativa das contribuições.

A alteração efetuada pela Lei nº 10.865, de 2004, apenas deu maior especificidade ao inciso IV do §3º dos arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 18.833, de 2003, excluindo as vendas dos outros produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 2000, e as outras submetidas à incidência monofásica da contribuição, mantendo apenas a venda de álcool para fins carburantes.

O mesmo entendimento está expresso no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 1, de 2005:

“Artigo único. As receitas auferidas pelas pessoas jurídicas produtoras (usinas e destilarias) com as vendas de álcool para fins carburantes continuam sujeitas à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), às alíquotas de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente, por não terem sido alcançadas pela incidência não-cumulativa das referidas contribuições de que tratam as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Assim, com relação à receita de exportação de álcool, mantém-se a decisão recorrida.

Aquisições de pessoas físicas e jurídicas referentes à atividade agropastoril.

Quanto a esta questão, a recorrente não apontou erros nos cálculos efetuados pela fiscalização, que seguiram as disposições contidas na Lei nº 10.925, de 23/07/2004 e na IN SRF nº 660, de 17/07/2006, limitando-se contradizer a aplicação destas normas.

Alega que o art. 8º da lei nº 10.925, de 2004, não pode ser aplicado, porque é regra viciada ante a comandos constitucional e legal mais específico.

Diz que esta alegação não se trata de pedido de apreciação de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Deste modo, poder-se-ia afastar a aplicação da Súmula CARF nº 2 ao caso, porém, a alegação não merece ser acolhida.

Invocar a não-aplicação de uma norma porque é viciada em relação à norma constitucional é o mesmo que invocar sua inconstitucionalidade, o que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF, por força do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/6/2009.

Alegações de caráter constitucional não podem ser apreciadas por este Colegiado, tendo em vista a súmula nº 2 do CARF, *verbis*.

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Não sendo apontados erros nos cálculos, estes devem ser tidos como corretos, seja porque trata-se de matéria não questionada, seja porque não cabe ao julgador revisá-los.

Não obstante, valho-me das razões da decisão da DRJ, proferida no Processo nº 10840.003379/2005-94, da mesma empresa, para assentar a correção do procedimento fiscal na exclusão, no cálculo dos gastos que dão direito a crédito, de aquisições de pessoa física e de pessoa jurídica, produtores rurais.

Transcrevo os seguintes trechos que contêm estas razões, válidas para a Cofins e para a contribuição para o PIS/Pasep:

“Quanto às aquisições de pessoa física, **os créditos relativos à agroindústria, a partir do período de apuração de agosto de 2004, só podem ser utilizados para abater os débitos da COFINS não-cumulativa, devendo ser somados aos créditos relativos ao mercado interno**, pois não são passíveis de compensação. Isto se deve ao fato de que a referida compensação só pode ser efetuada quanto aos créditos apurados no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, por força do disposto no parágrafo I e seu inciso 11 do artigo 6º da referida Lei nº 10.833/2003. Porém, os incisos 11e 12 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que tratavam do crédito presumido da agroindústria, foram revogados pelo artigo 16, alínea "b" da Lei nº 10.925/2004.

A nova sistemática de apuração do crédito presumido da agroindústria foi estabelecida pelo artigo 8º da referida Lei nº 10.925/2004, a partir de agosto de 2004. Assim sendo, o referido crédito, que não consta mais da Lei nº 10.833/2003, não é passível de compensação ou ressarcimento, a partir do referido período de apuração.

Quanto às aquisições de cana de açúcar adquirida de pessoa jurídica, o Auditor-fiscal constatou que a contribuinte descontou créditos integrais de COFINS não-cumulativa calculados sobre os valores das aquisições de cana-de-açúcar de empresa jurídica que exerce atividade agropecuária.

Contudo, a partir do mês de agosto de 2004, tal procedimento fere a legislação das contribuições, tendo em vista que o artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 estabeleceu que a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de insumos destinados à industrialização dos produtos fabricados pela fiscalizada, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, o que, em princípio, vedaria a utilização de quaisquer créditos decorrentes destas operações.

A partir de 01/08/2004, as empresas produtoras podem descontar o crédito presumido decorrente destas aquisições, em função do disposto no item III do parágrafo 1º do artigo 8º da referida Lei nº 10.925/2004. **O referido crédito, que não consta mais da Lei nº 10.833/2003, não sendo passível de compensação ou ressarcimento.**”

Variação cambial.

As notas fiscais de complemento de venda para o mercado externo são decorrentes de variações cambiais originadas de operações de exportação.

O Supremo Tribunal Federal-STF proferiu decisão de mérito no RE 627.815/PR, na sistemática de recurso repetitivo, assentando a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial ativa obtida nas operações de exportação de produtos.

Transcrevo a ementa do acórdão, relatado pela Ministra Rosa Weber.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL.

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.”

Tendo em vista o disposto no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, esta decisão deve ser reproduzida no presente julgamento, o que implica considerar as variações cambiais receitas não tributas pela Cofins e pela contribuição para o PIS/Pasep, tanto no sistema cumulativo quanto no não cumulativo.

Porém, uma vez que foram consideradas pelo STF receitas decorrentes de exportação, devem ser consideradas como receitas de mercado externo, e não mercado interno, e devem ser incluídas, na apuração do percentual a ser aplicado aos custos, despesas e encargos comuns, no numerador, como receitas de exportação, e no denominador, integrando a receita bruta total.

Estoque de abertura

Esta matéria não foi abordada no recurso voluntário, logo, mantém-se a decisão recorrida.

Conclusão.

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para incluir os valores das variações cambiais decorrentes de operações de exportação como receita de mercado externo e, no cálculo do rateio proporcional, no numerador e no denominador.

(assinado digitalmente)
Paulo Sergio Celani.