



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

Processo nº 13856000228/2004-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-001710 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2012
Matéria Cofins
Recorrente USINA BELA VISTA S/A
Recorrida DRJ RIBERÃO PRETO

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OMISSÃO DA DECISÃO RECORRIDA. NECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO. OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. NULIDADE.

A omissão relativa a fato relevante para o deslinde da causa caracteriza cerceamento do direito de defesa, a demandar anulação do acórdão recorrido para que outro seja produzido com apreciação de todas as razões de inconformidade.

Decisão Anulada

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, em anular a decisão da DRJ e os atos subsequentes. Vencidos conselheiras Mônica Monteiro Garcia de los Rios (Suplente) e Silvia de Brito Oliveira.

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO – Relator/Presidente em exercício.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva e Mônica Monteiro Garcia de los Rios (Suplente)

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/03/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 2

8/03/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Impresso em 16/04/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

Para elucidar os fatos ocorridos até a interposição do Recurso Voluntário, transcrevo o relatório da DRJ, *in verbis*:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação com o aproveitamento de crédito da contribuição para a Cofins não-cumulativa, referente ao período de apuração junho março/2004, no valor de R\$ 367.733,47, fls.1/2.

Efetuada a verificação fiscal junto ao interessado, foi lavrado o termo de Informação Fiscal, fls. 75/80, onde se relata as divergências encontradas na apuração efetuada, quais sejam:

a) Apuração incorreta dos créditos das contribuições para a Cofins, em virtude da empresa ter utilizado receitas incorretas na apuração do rateio dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas cumulativas e não cumulativas. Interpretação errônea quanto ao disposto no § 7º e no inciso I do § 8º, todos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Destaca que no cálculo do rateio não devem ser incluídas as demais receitas que não tenham vínculo com os custos, despesas e encargos, a deduzir.

b) Cálculo do crédito correspondente ao estoque de abertura.

Cômputo indevido, no valor do estoque de abertura previsto no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, de valores relativos a itens não previstos na legislação, conforme relação discriminada no Termo de Informação Fiscal.

c) Inclusão indevida nas receitas de exportações, de valores correspondentes a acréscimos decorrentes de variação cambial, que correspondem, na realidade, a receitas operacionais financeiras, não podendo compor o cálculo do demonstrativo de apuração da relação percentual entre receitas.

A partir das divergências encontradas, foram refeitos os cálculos do crédito da empresa, conforme planilhas de fls. 74, onde foi apurado o direito ao valor de R\$ 337.873,35.

Através do Despacho Decisório de fls. 81/82, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto, reconheceu o direito creditório da empresa ao valor apurado na Informação Fiscal, que aprovou, e homologou a compensação até o limite do referido crédito.

Cientificado, o interessado, através da manifestação de inconformidade, fls.90/133, inicialmente descreve os fatos e os motivos da glosa e sobre as divergências encontradas que geraram a glosa do valor pretendido, alega em breve síntese, o seguinte:

DECADÊNCIA

A "... ocorrência da decadência do prazo para o Fisco efetuar a glosa do saldo utilizado como crédito", uma vez que foi

cientificado do Despacho Decisório em prazo maior cinco anos contados da data em que o crédito do contribuinte foi constituído.

Concluiu que o indeferimento das compensações se deu com base única e exclusivamente na existência ou não do direito creditório do interessado e entende que a formação dos créditos no período de apuração equivale ao lançamento por homologação previsto no § 4º do artigo 150 do CTN e, assim, decorrido o prazo de cinco anos previsto nesse dispositivo legal, decaiu o direito do Fisco de efetuar glosas no valor apurado pelo contribuinte.

PRIMADO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE

Faz longa exposição a respeito do conceito constitucional da não cumulatividade pretendendo que os créditos sejam apurados sobre todas as despesas necessárias e/ou insumos incorridos para a formação das receitas tributáveis, "... sob o pressuposto lógico de que tais despesas/insumos, em relação às quais está se concedendo o crédito, foram outrora receita para a pessoa jurídica "da etapa anterior " e, por consequência, já foram tributadas pelo PIS e pela COFINS".

RATEIO DE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS.

Quanto ao rateio de custos, despesas e encargos, alega que interpretou corretamente o disposto nos §§ 7º e 8º, do art. 3º, da Lei nº 10/833, de 2003, utilizando-se do método de rateio proporcional;

Destaca que a legislação determina a apuração da relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita total, "... sem especificar que qualquer um dos indicadores a ser utilizado no cálculo esteja, necessariamente, atrelado aos custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito da COFINS (sic) não cumulativa".

Entende que o conceito de receita bruta compreende receitas além daquelas advindas da venda de bens e serviços e que a lei não pretendeu que o cálculo do rateio de custos, despesas e encargos compreendesse apenas as receitas relacionadas à determinada atividade da empresa ou a receitas relacionadas aos custos, despesas e encargos que geram créditos da COFINS, e que interpretar o dispositivo legal de maneira diversa significa desnaturar a própria sistemática da não cumulatividade da COFINS.

VARIAÇÃO CAMBIAL

Quanto às receitas decorrentes de complemento de preços de exportação, tratadas pelo fisco como sendo receitas financeiras, alega que o açúcar é pago em data posterior à sua entrega, de forma que o manifestante não tem como emitir a nota fiscal de venda com destino à exportação já no valor efetivo dessa comercialização, uma vez que o contrato é celebrado em dólares

que é convertido em reais na data do pagamento, posterior a data de entrega do produto. Assim, emite uma nota fiscal quando de sua efetiva saída e emite nota fiscal complementar para ajustar o valor da operação ao efetivo preço pago.

Assim, entende que tais valores correspondem a complemento de preço das mercadorias vendidas, não se tratando de receitas financeiras propriamente ditas.

Transcreve várias ementas e trechos de julgamentos judiciais no sentido de embasar seu entendimento.

CRÉDITO PRESUMIDO - ESTOQUE DE ABERTURA

Alega que os custos utilizados para a composição do crédito decorrente do estoque de abertura se relacionam a insumos ou materiais intermediários para a produção, e que a própria Receita Federal entende que o valor que deve ser levado em consideração é aquele constante dos registros contábeis, sem adições ou exclusões, à vista do disposto no art. 48, §§ 7º e 8º, da IN SRF nº 594, de 2005.

Pretende a inclusão de despesas de transporte de pessoal, uma vez que estas são essenciais para a atividade do interessado.

Quanto às despesas referentes à depreciação, alega que a Lei nº 10.865, de 2004, ofendeu o primado da não cumulatividade, o princípio da irretroatividade da norma tributária, da isonomia e livre concorrência, estes ao distinguir os contribuintes que adquiriram bens incorporados ao Ativo imobilizado antes de 01/05/2004, que não tem direito ao crédito referente a depreciação de amortização dos bens e os que adquiriram depois desta data, que tem direito a tal crédito.

Critica a escolha da data - 01/05/2004 - para a entrada em vigor do direito ao crédito, pois não há qualquer correlação com as datas das leis que criaram a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, nem outro qualquer critério lógico.

Que a Receita Federal, através da IN SRF nº 404, de 2004, restringiu o direito ao aproveitamento de crédito e limitou o conceito de insumo passível de gerar direito à crédito, fato repetido através de inúmeras Soluções de Consulta.

Que tais restrições não estão de acordo com o primado constitucional da não cumulatividade do PIS e da Cofins e nem mesmo com o disposto na Lei nº 10.833, de 2003 e, assim, representam clara transgressão à sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins de forma plena, pois impedem o aproveitamento de créditos referentes à atividades essenciais do interessado para obter/manter o produto acabado em condições de pronta venda.

Requer o reconhecimento integral do direito creditório pleiteado e a homologação das compensações declaradas..

A Primeira Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto considerou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 14-32231, cuja ementa foi assim vazada:

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO.

No caso de compensação, o prazo para a homologação é de cinco anos contados da entrega da declaração. Não é aplicável o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, pela inexistência de pagamento extinguindo o crédito tributário. Cientificado o interessado da não homologação da compensação dentro do prazo de cinco anos previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, legítima e legal a cobrança de eventuais saldos de créditos tributários.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROPORCIONALIDADE.

Na apuração da proporcionalidade entre a receita sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, considera-se esta como o total das receitas, cumulativa e não-cumulativa, que tenham custos, despesas e encargos comuns.

DEDUÇÃO. INSUMOS - CRÉDITO DO ESTOQUE DE ABERTURA.

Entende-se como insumos, para efeito de dedução do valor apurado da contribuição, relativamente ao estoque de abertura, 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

VENDAS AO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL.CLASSIFICAÇÃO.

Os valores referentes a ganhos ou perdas monetárias em função da variação cambial dos valores das vendas ao exterior são considerados receitas ou despesas financeiras.

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário no qual argumenta, em síntese, que:

- a) Não há possibilidade de admitir a glosa dos créditos de Cofins apurados em 01/2004, uma vez que o prazo decadencial, previsto no § 4º, do art. 150 do CTN, extinguiu o direito de fazê-lo em janeiro de 2009;
- b) A recorrente faz jus ao aproveitamento de créditos sobre todos os gastos incorridos na geração da receita tributável (não-cumulatividade);

- c) Deve ser afastada a IN SRF nº 404/2004 por representar clara transgressão a sistemática da não cumulatividade, pois tende a restringir e mitigar os gastos passíveis de gerar crédito da exação; e
- d) Os custos utilizados para a composição do crédito decorrente do estoque de abertura efetivamente se relacionam a insumos ou materiais intermediários integrantes de seu processo produtivo. A própria Receita Federal do Brasil entende que o valor que deve ser levado em consideração para fins do cálculo do estoque de abertura é aquele constante dos registros contábeis, sem adições ou exclusões, consoante se depreende do artigo 48, §§8e 9 da Instrução Normativa nº 594/05;
- e) É possível a utilização do crédito presumido da agroindústria para compensação com débitos relativos a tributos federais que não seja a Cofins apurada na sistemática da não-cumulatividade;
- f) Os custos com transporte de pessoal, de conservação, reparação e licenciamento de veículos deve compor a base de cálculo do crédito da Cofins, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;
- g) É direito líquido e certo da recorrente o creditamento do PIS e da Cofins sobre as depreciações e amortizações de bens incorporados ao seu ativo imobilizado anteriormente a 01/05/2004, em consonância com o primado da não-cumulatividade;
- h) Os custos com assistência técnica, material de expediente, materiais de consumo, materiais e equipamentos de segurança, manutenção elétrica, manutenção mecânica, automação industrial e manutenção de entressafra deve compor a base de cálculo do crédito da Cofins, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;
- i) Faz jus ao rateio proporcional pelas seguintes razões: 1) todos os produtos que comercializa têm origem nas mesmas matérias-primas, insumos e demais custos; 2) parte da receita derivada da comercialização desses produtos fica sujeita ao regime cumulativo da Cofins e parte ao regime

não-cumulativo; e 3) a empresa não possui centros de custos apartados.

j)

As receitas de variação cambial decorrentes de contratos de exportação, por serem complementos de preço de exportação, devem ser considerados complementos de preço e integrar as receitas de exportação, vez que não se tratam de receitas financeiras, mas apenas do ajuste do valor pactuado de venda das mercadorias por conta da variação incidente na operação.

Termina sua petição recursal requerendo a procedência total do presente recurso

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Preliminarmente, suscito de ofício a nulidade da decisão de primeira instância, diante da omissão sobre fundamentos jurídicos apresentados na manifestação de inconformidade.

Consoante noção cediça, o processo administrativo instaura-se com a apresentação do recurso do contribuinte perante a Delegacia de Julgamento. Caso a decisão proferida pela primeira instância desagrade o recorrente, cabe recurso voluntário a este Colegiado.

A apreciação de matéria não analisada pela DRJ, provocaria a supressão de instância administrativa e, por aí, abalaria o devido processo legal e o amplo direito de defesa do contribuinte.

Sabemos que o sujeito passivo tem a prerrogativa de exercer o amplo direito de defesa em todas as instâncias, sem qualquer indevida supressão. Suprimir instância significa desrespeitar o devido processo legal.

Daí concluo que a omissão acerca de matérias levantadas perante a primeira instância e não analisada prejudica a ordem pública, por afrontar o devido processo legal, o que me permite suscitar a nulidade de ofício.

Retornado aos autos, reproduzo partes do termo de verificação fiscal, da manifestação de inconformidade e da decisão da DRJ, para demonstrar a omissão na decisão da DRJ sobre a análise de diversos insumos que foram glosados em procedimento fiscal.

A Fiscalização ao finalizar seu trabalho de campo emitiu seu parecer acerca do aproveitamento dos insumos para fins de crédito da Cofins não-cumulativa, *in verbis*:

(...)

Itens não previstos na legislação da COFINS e que, portanto, não são passíveis de desconto de crédito das contribuições

cana-de-açúcar recebida de pessoa física, despesas de depreciação, energia elétrica, despesas com mão-de-obra e encargos, assistência técnica, material de expediente, licenciamento de veículos, materiais de consumo, materiais de limpeza e higiene, materiais e equipamentos de segurança, material de expediente, prêmio de seguro, despesas de conservação e reparação de veículos, transporte de pessoal, manutenção elétrica, manutenção mecânica, construção civil, carpintaria, laboratórios, automação industrial, manutenção de entressafra.

(...)

Itens possíveis de crédito:

aquisições de cana-de-açúcar de pessoa jurídica, materiais secundários (produtos químicos), materiais de embalagem e combustíveis.

Na manifestação de inconformidade, o recorrente se insurge contra as glosas efetuadas pela fiscalização nos seguintes termos:

A Fiscalização houve por bem efetuar a glosa no cálculo do estoque de abertura dos valores relativos a cana-de-açúcar recebida de pessoas físicas, despesas de depreciação, energia elétrica, despesas com mão-de-obra e encargos, assistência técnica, material de expediente, licenciamento de veículos, materiais de consumo, materiais de limpeza e higiene, materiais e equipamentos de segurança, prêmio de seguro, despesas de conservação e reparo de veículos, transporte de pessoal, manutenção elétrica, manutenção mecânica, construção civil, carpintaria, laboratórios, automação industrial, manutenção de entressafra, dentre outros, sob o fundamento de que não se incluem dentre os bens previstos nos incisos I e II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Isto porque, o artigo 12 da mencionada Lei nº 10.833/03 autoriza o desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II do artigo 3º, do mesmo diploma legal, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, existentes na data de início da incidência não-cumulativa da COFINS.

Entretanto, ao contrário do que entendeu a Fiscalização, a homologação da compensação realizada pela Manifestante deverá ser aceita diante do fato de que (i) os custos utilizados para composição do crédito decorrente do estoque de abertura efetivamente se relacionam a insumos ou materiais

intermediários para a produção da Manifestante e (ii) a própria Receita Federal do Brasil entende que o valor que deve ser levado em consideração para fins do cálculo do estoque de abertura é aquele constante dos registros contábeis, sem adições ou exclusões, consoante se depreende do artigo 48, §§ 8º e 7º da Instrução Normativa nº 594/05. Vejamos. (...)

Transporte de pessoal:

Com relação à glosa do valor do crédito calculado sobre o serviço de transporte de pessoas na lavoura de cana de açúcar para o cálculo do crédito presumido para desconto da COFINS correspondente ao estoque de abertura, cumpre esclarecer que referido transporte é essencial para as atividades da Manifestante, não podendo, assim, ser admitido o entendimento de que esse tipo de serviço não pode ser considerado como insumo para fins de cálculo de crédito de COFINS nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.833/03. Veja-se. (...)

No final da petição recursal, conclui afirmando que... Todos os bens e serviços considerados para fins de cálculo do crédito presumido de estoque de abertura constituem verdadeiros insumos ou produtos intermediários do processo produtivo da Manifestante, não existindo nenhuma incorreção no procedimento adotado.

A DRJ tratou da matéria “insumos” de forma genérica, conforme se pode deduzir da simples leitura do voto proferido no Acórdão nº 14-32.231 de 24 de janeiro de 2011, in verbis:

Bens não incluídos no conceito de insumo.

Dispõe o art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 92. A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.

Por conta da delegação de competência conferida pelas leis, a Receita Federal do Brasil editou a IN SRF nº 404, de 2004, que em seu art. 8º, § 4º, definiu o conceito de insumos para efeito da legislação do PIS e COFINS não-cumulativo:

Art. 8 - 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) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º:

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

b.l) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda: ou

(...)

§ 4- 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; (grifo nosso)
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto

Chamo a atenção para o fato de que não houve explanação acerca dos dispositivos legais, apenas sua reprodução. Não sabemos a interpretação que a Turma da DRJ deu para os cânones legais acima transcritos.

Em seguida passa a decidir sobre o estoque de abertura.

Estoque de abertura - conceito de insumos

A definição de insumo, descrita acima, se aplica aos itens a considerar na formação do estoque de abertura, previsto no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003. E nem poderia haver interpretação distinta, pois as apurações dos descontos do valor devido são da mesma natureza, tanto para os insumos utilizados na produção, quanto para os insumos componentes do estoque de abertura citado.

A definição de insumo dada através do art. 8º, § 4º, I, "a", da IN SRF nº 404, de 2004, tem base em dispositivo legal e está em vigor.

Também não procedem as alegações de inconstitucionalidade da legislação aplicável, uma vez que a manifestação sobre a o assunto e a interpretação do alcance da legislação é matéria reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário.

É sobremodo importante assinalar que a decisão não analisou cada item relacionado como “insumos” pelo recorrente e o seu envolvimento no processo produtivo.

No caso de análise de insumos para fins de creditamento das contribuições sujeitas ao regime não-cumulativo, é de suma importância que o julgador identifique cada item considerado como “insumo” na lide e faça sua análise individual, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Como dito alhures, se esse colegiado analisar nesta sentada cada item reclamado como “insumo”, estará sendo o primeiro a decidir sobre a matéria, o que afronta o princípio do devido processo legal.

Esse é um caso típico de um *error in procedendo*, na medida em que o julgador desatende comando legal regulador de sua atuação à frente do processo. Esse defeito do pronunciamento do julgador traz em si um ultraje à sadia regra de correlação entre a demanda e sentença, que vincula os fundamentos da decisão e seu dispositivo à causa de pedir e aos pedidos formulados pela parte, respectivamente.

A jurisprudência do CARF é uníssona no sentido de anular a decisão *citra petita* para afastar o cerceamento do direito de defesa.

Pelo exposto, voto por anular o acórdão recorrido para que a primeira instância produza uma nova decisão, analisando todos os fundamentos jurídicos relevantes apresentados na manifestação de inconformidade, em especial, a possibilidade de aproveitamento dos créditos referentes à cana-de-açúcar recebida de pessoa física, à energia elétrica, às despesas com mão-de-obra e encargos, à assistência técnica, ao material de expediente, ao licenciamento de veículos, aos materiais de consumo, aos materiais de limpeza e higiene, aos materiais e equipamentos de segurança, ao material de expediente, ao prêmio de seguro, às despesas de conservação e reparação de veículos, ao transporte de pessoal, à manutenção elétrica, à manutenção mecânica, à construção civil, à carpintaria, aos laboratórios, à automação industrial e à manutenção de entressafra.

Em seguida ao novo acórdão, deve ser reaberto o prazo para eventual recurso voluntário, tudo conforme o rito do Decreto nº 70.235/72.

Sala das Sessões, em 22 de março de 2012. 22 de março de 2012

Gilson Macedo Rosenburg Filho