



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16349.000038/2009-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-010.646 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2021
Recorrente COMERCIAL INDUSTRIAL BRANCO PERES DE CAFÉ LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

Ementa:

CONSULTA. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

É de observância obrigatória a solução de consulta provocada pelo sujeito passivo, tanto para o consultante como para administração, uma vez que está vinculada a observar a decisão dada à consulta apresentada pelo consultante, já que expressa a sua interpretação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Raphael Madeira Abad.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Renato Pereira de Deus, o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de Pedidos de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), cujo crédito provém do saldo credor da Cofins, relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao 2º trimestre/2005.

A Derat/SP, por meio do despacho decisório de fls. 291/309, reconheceu parcialmente o direito creditório.

De acordo com o despacho decisório, o crédito foi deferido parcialmente, em resumo, devido a ajustes feito pela fiscalização na aplicação dos coeficientes de proporcionalidade sobre os créditos referentes ao mercado externo.

Também foi constatado que, apesar de a manifestante ter utilizado crédito presumido da agroindústria, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, a quase totalidade das aquisições de pessoa física foram de bens para revenda, que não geram direito ao referido crédito presumido.

A fiscalização ainda verificou que a contribuinte, não se enquadra como produtor de café, como determina a lei, pois adquiri o café em coco de pessoa física e jurídica, que é remetido para armazéns gerais para beneficiamento e re-beneficiamento, e o café que retorna dos armazéns, parte é destinada à comercialização e parte à industrialização para transformação em café solúvel, também por terceiros.

Assim, os créditos presumidos relativos a bens utilizados como insumo adquiridos de pessoa física foram glosados.

Os créditos presumidos relativos à aquisição de pessoas jurídicas com suspensão das contribuições também foram desconsiderados porquanto, além de se tratar de aquisições de bens para revenda, de acordo com a fiscalização, nas notas fiscais de compra constava a inscrição “*não incidência de PIS/PASEP e COFINS...*”.

Ainda no caso das aquisições de pessoa jurídica, a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, estava condicionada à regulamentação pela Receita Federal, conforme Lei nº 11.051, de 2004, o que ocorreu somente com a edição da Instrução Normativa (IN) SRF nº 636, de 2006, em 24/03/2006.

Houve também apuração de créditos irregulares referentes a devoluções de venda devido à redistribuição incorreta dos gastos correspondentes entre as receitas tributadas no mercado interno e externo.

Cientificada do despacho decisório e inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, às fls. 322/325, alegando, em resumo, que o auditor-fiscal autuante criou restrição não prevista em lei, pois a Lei nº 10.925, de 2004, não prevê que a industrialização/produção seja efetuada pela própria pessoa jurídica, mas sim que ela produza as mercadorias, o que ela fez, mediante encomenda, contratando serviços de terceiros.

Aduz que tal matéria encontra-se pacificada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em julgamento sobre crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do qual transcreve ementa.

Assim, entende que faz jus ao crédito presumido referente às aquisições de pessoas físicas de mercadorias constantes no capítulo 9 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

A 4ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 14-62.451, de 23 de agosto de 2016, nos termos da ementa que abaixo colaciono.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. CAFÉ. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

Não se enquadra na condição de produtora de mercadoria de origem animal ou vegetal, para fins fruição do crédito presumido da agroindústria, a pessoa jurídica que adquire café *in natura* de pessoas físicas e remete-o para beneficiamento em armazém geral, mediante contrato de prestação de serviços.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os mesmos argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

A questão central da lide restringe a definir se o fato de a interessada beneficiar o café por encomenda, por meio de terceiros, afastaria ou não o direito de utilizar o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, uma vez que não há essa vedação de forma expressa na Lei.

Essa controvérsia foi objeto da Solução de Consulta 352 – SRRF/8ª RF/Disit, formulada pela própria interessada em 28/04/2004, com decisão proferida em 13/07/2007, cujos trechos pertinentes e a conclusão abaixo transcrevo:

9. No presente caso, a consulente afirma na sua petição inicial, que adquire o café em coco e beneficiado de pessoas jurídicas e de produtores rurais pessoas físicas e, posteriormente, remete-o para o armazém geral para ser submetido a processo de beneficiamento ou re-beneficiamento. Portanto, nessa operação, não faz jus ao crédito presumido de que trata o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não preencher o requisito descrito no item 7 "a", visto que o processo de transformação é efetuado por outra pessoa jurídica (o armazém geral).

9.1 A consulente informa ainda, que parte do café recebido do armazém geral é destinada A. industrialização de café solúvel classificado no código 2101.11.10 da NCM, sem esclarecer, entretanto, se esse processo de industrialização é efetuado por ela própria ou por terceiros. Nesse caso, cabe ressaltar que a consulente faz jus ao crédito presumido somente quando ela própria executa o processo de industrialização. Na hipótese desse processo ser efetuado por outra pessoa jurídica mediante industrialização por encomenda, a consulente não faz jus ao referido crédito presumido.(realcei)

Diante do exposto, soluciona a presente consulta, respondendo a interessada que a pessoa jurídica que adquire café in natura de pessoas físicas residentes no País e o remete para beneficiamento em armazém geral, mediante contrato de prestação de serviços, recebendo café não torrado em grão classificado no código 0901.11.10 da NCM, destinado comercialização e à industrialização de café solúvel classificado no código 2101.11.10 da , NCM, não faziam jus aos créditos presumidos de que tratavam os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (incluídos pela Lei nº 10.684, de 2003) e os §§ 5º e 6º da Lei nº 10.833, de 2003, nem tampouco faz jus ao crédito presumido na forma prescrita no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, uma vez que não se enquadra na condição de pessoa jurídica produtora de mercadoria de origem animal ou vegetal. (realcei)

Portanto, de acordo com a solução de consulta da própria interessada, se o beneficiamento for efetuado por terceiros, caracterizando a industrialização por encomenda, não haverá direito ao crédito.

Dois pontos surgem: A solução de consulta tem aplicação obrigatória para a consulente? Se tiver a obrigatoriedade, é aplicável neste caso, levando em conta as datas?

Para o sujeito passivo, não resta dúvida. A questão é se o CARF tem a obrigação de observar a dita regra ou se pode produzir decisões para o consulente de forma contrária a solução dada pela Administração Tributária.

Reproduzo partes do livro do Professor Marcos Vinicius Neder e da Conselheira Maria Teresa Martinez López sobre o tema “Consulta”:

Diante do emaranhado de leis, medidas provisórias, decretos, instruções normativas etc., os obrigados à observância da Legislação tributária, muitas vezes, encontram-se na situação de não saber como proceder, sendo comum a busca de soluções na Administração Pública mediante o instituto da consulta. A consulta, formulada por escrito é, portanto, o instrumento que o interessado possui para dirimir dúvidas quanto à aplicação de determinado dispositivo da legislação tributária em uma situação concreta relacionada com sua atividade.

Com efeito, o contribuinte tem interesse em conhecer qual é o ponto de vista das Administração sobre a aplicação da norma vigente a um caso concreto, sobretudo se o preceito for obscuro, duvidoso ou complexo. A interpretação oficial emanada do órgão competente do Fisco pode ser decisiva na organização dos negócios por parte do contribuinte solicitante da informação, já que a resposta a uma consulta tem caráter vinculante para os órgãos fazendários, e a atuação do contribuinte segundo essa orientação o exime, em princípio, de toda responsabilidade.

Na verdade, é benéfico para ambos os pólos da relação jurídico-tributária a existência de um sistema de informações que obrigue a Administração a se pronunciar sobre questões formuladas pelos administrados, pois a prévia definição da interpretação de determinada norma tributária permite harmonizar interesses igualmente relevantes: o primeiro, proveniente dos órgãos fazendários que desejam rápido ingresso de receita sem se defrontarem com grande resistência dos devedores; o segundo, da parte dos contribuintes que almejam atuar em terreno seguro que afaste a surpresa de interpretações desconhecidas por eles. Para Geraldo Ataliba, o Direito é, por excelência, instrumento da segurança jurídica, é o que assegura ao governante e governados seus direitos e deveres recíprocos, tornando viável a vida social. E haverá mais segurança jurídica onde exista uma rigorosa delimitação das esferas jurídicas e sobretudo quando ocorra no Direito público. A incerteza sobre a correta aplicação da norma tributária gera efeitos perniciosos ao equilíbrio das relações econômicas de um país, pois estas normas veiculam preceitos regulatórios de massa que afetam e condicionam a atividade econômica global de todos os cidadãos.(...)

A contribuição do ato administrativo que responde a consulta é, portanto, dar transparência ao atuar da Administração e guiar o intérprete na busca das soluções para os casos concretos. Consultar tem, assim, o sentido de buscar orientação de quem possui conhecimentos sobre a norma consultada.

(...)

Segundo Valdir Rocha, “ a decisão definitiva da Administração, à consulta fiscal, produz um efeito preclusivo ou irretratabilidade para o Fisco-Administração. A definitividade da resposta não significa imodificabilidade, mas a modificação, anulação(desfazimento do ato administrativo por razões de ilegalidade) só opera para o futuro. A anulação da resposta, que põe outra decisão no lugar da anulada, deve ser motivada.”

(...)

Ressalte-se, ainda, que a Administração está vinculada a observar a decisão dada à consulta apresentada pelo consulente, já que expressa a sua interpretação, mas o consulente não fica obrigado a observá-la, porque, se entender que a resposta dada lesa ou ameaça seu direito, sempre poderá ver a posição apreciada pelo Poder Judiciário.

Na linha do texto acima, a solução de consulta tem o objetivo de pacificar a relação Administração/administrado quanto a interpretação de normas jurídico-tributária.

Ao analisarmos o Decreto nº 70.235/72, identificaremos que ele é composto por quatro capítulos, a saber: capítulo I refere-se ao processo fiscal, capítulo II ao processo de consulta, capítulo III às nulidades e capítulo IV referente às disposições finais e transitórias.

No capítulo referente ao processo de consulta, consta todo o procedimento a ser adotado pelo sujeito passivo e pela administração pública.

Chamo atenção para o art. 54 que define as competências de julgamento em primeira e segunda instâncias e define que terá instância única as consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas sobre classificação fiscal de mercadorias, formuladas pelos órgãos centrais da administração pública e por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, de âmbito nacional.

Resta evidente que os procedimentos do processo administrativo fiscal e do processo de consulta não se cruzam, não cabendo, portanto, criar um recurso, por via oblíqua, para discutir o teor da consulta feita pelo sujeito passivo.

Assim sendo, não vejo com bons olhos a possibilidade de o sujeito passivo provocar uma consulta, obter resposta da Administração e manter sua conduta de forma diversa da solução apresentada. De certa maneira, ao inaugurar o litígio por transgressão à interpretação de consulta por ele formulada, o sujeito passivo está criando, de modo transversal, uma forma de revisar a consulta, forma esta não prevista na legislação.

A consulta feita à administração pública sobre interpretação de leis ou atos administrativos não é de exclusividade da administração tributária. É comum depararmos com consultas realizadas por prestadores de serviços públicos às Agências Reguladoras sobre casos concretos e a devida subsunção da norma jurídica.

As soluções proferidas pelas Agências são utilizadas, constantemente, como razões recursais neste Tribunal Administrativo. E, nesses casos, as Turmas não discutem o mérito do parecer, apenas o aplicam. Gostaria de entender o porquê de ventilar um tratamento diferenciado às soluções de consultas proferidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, se é desse órgão a competência para oferecer ao administrado a interpretação da Administração Tributária sobre o caso concreto.

Forte nestes argumentos, entendo que a observância da solução de consulta é obrigatória tanto para o consulente como para a Administração Tributária.

Quanto ao segundo ponto, esclareço que o pedido se refere a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005. A Solução de Consulta nº 352 - SRRF/8a RF/Disit foi protocolada em 28/04/2004 e teve sua decisão em 13/07/2007. O pedido de ressarcimento foi protocolado em 27/09/2006. Portanto antes da data da decisão definitiva da solução de consulta. Neste quadro, não vejo possibilidade de aplicação retroativa da mencionada consulta.

Noutro giro, a lide posta nos autos, já restou pacificada no âmbito da Receita Federal do Brasil por intermédio da Solução de Consulta COSIT 631 de 26/12/2017, cuja decisão abaixo colaciono e peço vênha para utilizar como razão de decidir, *mutatis mutandis*:

(...)

8. A operação narrada pela Consulente e desempenhada por outra pessoa jurídica consiste, em síntese, numa operação de industrialização por encomenda realizada consoante o art. 4º Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), em que matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), antes de serem utilizados pelo encomendante industrial, são enviados, por sua conta e ordem, para beneficiamento em um estabelecimento industrial nacional.

9. Importante salientar que essa operação tem a mesma natureza daquela realizada por conta própria, desde que, não haja faturamento por ocasião da transferência da MP, do PI e do ME da consulente. Nesse caso deve existir apenas o pagamento pela peticionária (encomendante) relativo à prestação do serviço proveniente da industrialização de terceiros. Vale dizer, necessariamente, que a transferência da MP, do PI e do ME em foco não deve propiciar créditos de Contribuição

para o PIS/Pasep e de Cofins ao terceiro industrializador. Esse tão somente deve efetuar um serviço, integrante do custo de produção da interessada.

10. No que se refere ao retorno da MP, do PI e do ME beneficiado/industrializado, deve-se ter em conta que o valor da devolução efetuada pela indústria executora da encomenda não é faturado contra a encomendante, haja vista configurar apenas uma mera devolução de MP, do PI e do ME beneficiado/industrializado. Não há custos a serem apropriados pela encomendante, além dos decorrentes dos serviços de beneficiamento/industrialização contratados.

11. Isso significa que a consulente não pode descontar créditos em relação aos valores das devoluções dessas mercadorias, até porque os créditos já foram apropriados em decorrência da aquisição original. Raciocínio diferente se faz em relação aos valores dos serviços pagos, pois esses podem ser considerados insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, gerando, por conseguinte, créditos na sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

12. Tal previsão está assentada no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, com alterações, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com alterações, conforme segue: 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, 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;

(...)

14. Por consequência, as aquisições de serviços de industrialização por encomenda utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda pela consulente, desde que contratados de pessoas jurídicas e que tenham sofrido a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, enquadram-se perfeitamente no conceito de insumo prescrito pela legislação da não cumulatividade dessas contribuições, gerando, dessa maneira, direito a crédito.

No caso em questão, a interessada requer, tanto na manifestação de inconformidade quanto no recurso voluntário, o direito ao crédito presumido referente as aquisições de pessoas físicas, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Diante das premissas admitidas por esse relator, dou provimento parcial ao recurso para admitir o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, e determinar que a Unidade de Origem analise as demais questões referentes ao pedido de ressarcimento da Cofins apurada pelo regime da não-cumulatividade referente ao 2º trimestre de 2005.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Declaração de Voto

Em sessão, manifestei interesse em apresentar declaração de voto para elucidar a razão pela qual alterei posicionamento outrora adotado em relação ao mesmo tema.

Em ocasiões anteriores havia manifestado entendimento no sentido de que o fato da interessada beneficiar o café por encomenda, por meio de terceiros, afastaria o direito de utilizar o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, uma vez que não

haveria essa vedação de forma expressa na lei, bem como o termo “que produzam” deveria ser interpretado restritivamente de forma a excluir quaisquer atividades de terceiros no processo produtivo.

Todavia fui instigado pela inteligente interpretação esposada pelo Relator do presente processo acerca da locução “que produzem” constante do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004 (com a redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 30 de dezembro de 2004), especialmente à época dos fatos de que trata o presente processo.

É certo que o Artigo 111 do CTN determina que as normas que concedem isenções, suspensões e exclusões do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente, todavia penso que tal exegese “literal” não pode ser realizada de forma “restritiva” a ponto de atingir o núcleo semântico da locução sob análise, no caso concreto “que produzem”.

A questão não reside em interpretar o enunciado “que produzem”, mas sim aferir se o fato de um produtor valer-se de serviços de terceiros para realizar uma das etapas da produção teria a capacidade de retirar-lhe o atributo de “produtor”, ou se é necessário que ele, o produtor, ou seja “que produz”, realize integralmente todas as tarefas do processo produtivo, sem contar com a interveniência de terceiros estranhos ao seu quadro.

No caso concreto a Recorrente contrata terceiro para realizar uma parte da atividade produtiva, e admito que isto não retire dela a condição de produtora ou em outras palavras, a impeça, à luz da legislação, que seja vista como aquela “que produz”, com as consequências jurídicas daí advindas.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad