



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

**Processo n°** 11516.000493/2009-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.718 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2014  
**Matéria** PIS Não-Cumulativo (Ressarcimento)  
**Recorrente** AGROVÊNETO S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO (atual denominação de AGROAVÍCOLA VÊNETO LTDA.)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

Ementa:

**PIS NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.**

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores da Contribuição ao PIS, compete ao sujeito passivo o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

**PIS NÃO-CUMULATIVO. FRETE INTERNACIONAL. TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO REPRESENTADO POR AGENTE MARÍTIMO SEDIADO NO PAÍS. DIREITO DE CRÉDITO.**

Sujeito passivo que contrata frete internacional junto a transportador marítimo domiciliado fora do País, embora representado por agente marítimo estabelecido no Brasil. Agente marítimo que atua na condição de mandatário profissional do armador. Direito de crédito inexistente.

**PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.**

Verificando que deixou de aproveitar crédito pretérito de PIS ou de COFINS no regime da não-cumulatividade, o sujeito passivo pode dele usufruir (i) mediante retificação do DACON pertinente ao período de apuração correspondente ao da formação do direito e dos DACONs subseqüentes (e das respectivas DCTFs), caso em que ressarcirá o principal acrescido de juros de mora; ou, a seu critério, (ii) no período de apuração corrente, sem a necessidade de retificação de demonstrativos ou declarações anteriores, mas conformando-se em aproveitar o crédito por seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei nº 10.833/2003).

**CRÉDITO PRESUMIDO.AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/04.**

O crédito do presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei no. 10.833/03 em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para (i) reverter as glosas fundadas na extemporaneidade do creditamento, e (ii) reconhecer à recorrente a apropriação do crédito presumido na forma do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925/04, ou seja, no equivalente a 60% do valor dos créditos previstos no artigo 3º, da Lei no. 10.637/02. Sustentou pela recorrente o Dr. Richardy Espindola da Silva, OAB/SC nº 21.733.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

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

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de alegado saldo credor da Contribuição ao PIS formado ao término do quarto trimestre de 2007 em razão das atividades exportadoras a que a recorrente se dedica, cumulado com declarações de compensação.

Sob a relatoria do Conselheiro Presidente desta Terceira Turma Ordinária, da Quarta Câmara, da Terceira Seção do CARF, Antonio Carlos Atulim, o Colegiado examinou e julgou pretensão análoga do mesmo contribuinte relacionada, porém, a outro trimestre-calendário, na sessão do dia 23.10.2013, por meio do acórdão nº 3403-002.536. Como os trabalhos de auditoria fiscal que deflagraram aquele contencioso administrativo são também os que examinaram o pedido ora em julgamento, permito-me, com as vênias do ilustre relator, recorrer ao seu relatório para também descrever o que há de essencial no feito em pauta, fazendo as devidas adaptações:

*“O objeto social da empresa é a produção de carne de frango e seus miúdos utilizando o sistema de integração, segundo o qual os pintos de um dia são entregues a terceiros para serem*

*criados. Após um período que varia entre 35 e 55 dias, a aves atingem o peso ideal para abate. Nesse momento ocorre a divisão dos frutos da parceria rural e a parte das aves que cabe à recorrente lhe é devolvida pelos parceiros rurais e a parte das aves (frutos) que cabe a esses produtores é adquirida pela recorrente para serem processadas. Os frutos da parceria são estabelecidos em percentual de quilos de frango vivo, que é traduzido em unidades monetárias, conforme o grau de eficiência do produtor rural estabelecido em uma tabela anexa aos contratos de parceria.*

*Por meio da informação fiscal e despacho decisório (...), foram efetuados ajustes no valor do ressarcimento e parcialmente homologadas as compensações declaradas. Foram efetuados os seguintes ajustes:*

*1) Foram glosados os créditos discriminados nas fls. 117 e 118 dos autos (fls. 217 e 218 do PDF) [nos presentes autos, fls. 294/298] pelos seguintes motivos: (i) se tratam de créditos extemporâneos; (...)*

*2) O contribuinte incluiu nos valores informados no DACON linha 02. Bens Utilizados como insumos, os valores dos fretes na operação de venda no mercado externo. A fiscalização glosou esses valores, pois além de se referirem a fretes na operação de venda e não na aquisição de insumos, os transportadores são pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Os art. 3º, § 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, só admitem o crédito em relação às despesas pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no país;*

*3) Dos bens utilizados como insumos, foram glosados os valores discriminados na planilha de fls. 235 a 257 [nos presentes autos, fls. 220/236], onde é possível constatar para cada nota fiscal de aquisição o valor e o motivo da glosa. O motivo da glosa é um número de 1 a 30, conforme quadro 5 “motivo da glosa” [nos presentes autos, Quadro 4], que integra o despacho decisório;*

*4) Foram glosados gastos com etiquetas não utilizadas em embalagem de apresentação dos produtos, conforme item 6.1 (fls. 177/179) [nos presentes autos, fls. 163/165] da intimação Seort n° 088-2009 (fls. 150/163) [nos presentes autos, fls. 136/149]*

*5) Foram glosados gastos do tipo 47 – Frete Produtos Acabados listados na fl. 258 [nos presentes autos, fls. 237] por não terem sido vinculados aos produtos acabados;*

*(...)*

*7) Foi glosada a parcela da ração e dos demais insumos aplicados na criação de aves em relação à quantidade de aves que cabe ao produtor integrado a título de remuneração por seu serviço, sob a justificativa de que essa parcela não constitui produção da pessoa jurídica e nem é por ela destinada à venda*

*(sendo irrelevante a eventual prática de a processadora dos frangos adquirir essa parcela do produtor rural);*

*8) Foi glosada parcela do crédito presumido da agroindústria sobre as aquisições de farelo de soja, milho em grãos, frangos vivos para abate e pintos de um dia, pois o contribuinte adotou o percentual de 0,99%, sendo o valor correto 0,5775%, uma vez que se tratam de insumos de origem vegetal;*

*9) Foram excluídos da base de cálculo do crédito presumido da agroindústria os valores referentes às aquisições de matrizes, pois estas fazem parte do ativo imobilizado e as aquisições de lenha de eucalipto de pessoa física, pois a lenha não pode ser enquadrada no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002.*

*Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:*

*1) Em relação ao aproveitamento de créditos extemporâneos, alegou que o art. 3º, § 4º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 estabelecem que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá se-lo nos meses subseqüentes, o que torna sem amparo legal o procedimento da fiscalização de exigir a retificação das obrigações acessórias para reconhecer o direito ao crédito;*

*(...)*

*3) Quanto às despesas de fretes sobre vendas no mercado externo, alegou que o art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003 permite o cálculo do crédito sobre o frete na operação de venda, sem fazer menção a quem presta o serviço. Disse que contrata pessoa jurídica domiciliada no país e esta subcontrata o serviço de transporte. Os valores que pagou pelo agenciamento dos fretes marítimos não têm a natureza de comissão, caracterizam-se como quotas adquiridas pelos prestadores de serviço (agentes) que asseguram ao transportador o custo da carga. O prestador do serviço de transporte recebe o valor do frete por meio de repasse de uma pessoa jurídica (o agente marítimo). Assim, os pagamentos dos fretes foram efetuados a pessoa jurídica domiciliada no país;*

*4) Contestou o conceito de insumo adotado pela fiscalização. Alegou a ilegalidade dos atos administrativos que restringiram esse conceito. Invocou excertos de doutrina para concluir que não há o que glosar no tocante às despesas e insumos necessários à percepção do faturamento. Na sua visão todos os gastos que contribuem para a geração do faturamento devem gerar o crédito das contribuições não cumulativas;*

*5) Invocou normas sanitárias que disciplinam sua atividade e sustentou que vários dos itens glosados são fundamentais para a manutenção do processo produtivo. A inobservância dessas normas poderia gerar a interdição do estabelecimento e para que tais normas sejam cumpridas a empresa incorre em gastos que devem gerar crédito das contribuições não cumulativas;*

*6) Quanto à não vinculação dos fretes, esse requisito não possui respaldo na legislação, pois o frete de produto acabado é frete de venda, cujo ônus é suportado pelo contribuinte;*

(...)

8) *Em relação à glosa dos créditos decorrentes da aquisição de farelo de soja, entende o contribuinte que tem direito ao aproveitamento integral dos créditos referentes às aquisições desse insumo e não apenas do crédito presumido. O farelo de soja em questão é um produto industrializado por cooperativas pessoas jurídicas e por estas submetido à tributação do PIS e da COFINS, portanto, o crédito pela aquisição deste produto encontra amparo nos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;*

9) *Quanto à alíquota do crédito presumido aplicada sobre as aquisições de farelo de soja, milho em grãos, frangos vivos para abate e pintos de um dia, alegou que o fisco aplicou o percentual de 35% sobre as alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,60 (Cofins), quando deveria ter utilizado o percentual de 60%. Sustentou que o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 define que a alíquota aplicável é determinada em função do produto comercializado pelo detentor do direito creditório e não pelo insumo por este adquirido ou pelos produtos meio necessários à obtenção do produto final;*

10) *No que concerne aos insumos glosados em relação à parcela das aves que cabe aos produtores integrados, alegou ser proprietária das aves e que, pelos contratos de integração e de parceria celebrados, cabe à parceira proprietária: a) entregar os pintos de um dia para que sejam recriados e engordados pelos parceiros criadores (produtores rurais pessoas físicas); b) fornecer a ração, medicamentos e outros insumos que forem necessários; c) prestar serviços de orientação e assistência técnica. Por outro lado, os aludidos contratos obrigam os parceiros criadores a: a) fornecer a mão-de-obra e ceder para a parceria a posse conjunta das instalações criatórias; e b) entregar os frangos para abate com 35 a 55 dias de idade. Assim, o valor dos insumos aplicados na criação dos frangos são suportados exclusivamente pela recorrente;*

(...)

12) *Relativamente à glosa do valor das aquisições de lenha, alegou que se trata de combustível para esquentar a caldeira, que é necessária ao processo produtivo da carne de frango;*

13) *Os equívocos no preenchimento do DACON devem ser revistos de ofício, não podendo restringir o direito do contribuinte.*

*Por meio do Acórdão (...), a 4ª Turma da DRJ – Florianópolis julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte. Ficou decidido o seguinte:*

1) *Foi considerada não impugnada a glosa efetuada quanto à aquisição de matrizes para postura de ovos;*

2) Com relação ao aproveitamento de créditos extemporâneos, ficou decidido que o art. 3º, § 1º das Leis 10.637/2002 e 10833/2003 confinam o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração e o eventual aproveitamento a menor deve ser corrigido no próprio período de apuração por meio da retificação do DACON. Foi decidido que o ressarcimento e a compensação de créditos extemporâneos deve ser objeto de pedidos de ressarcimento e compensação específicos;

(...)

4) Relativamente ao créditos relativos às despesas com fretes internacionais solicitados na linha 02 – Bens utilizados como insumos, ficou decidido que a glosa deveria ser mantida, pois o contribuinte informou esses valores como sendo relativos à aquisição de insumos. Se ficou demonstrado que se tratam de fretes em operação de venda no mercado interno, então não podem ser considerados como insumos. Ficou decidido também que é ônus do contribuinte apresentar a retificação do demonstrativo em tempo hábil, o que não foi feito no caso concreto;

5) No que tange ao conceito de insumos, prevaleceu o disposto nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004. Ficou decidido que razões de ordem mercadológica ou mesmo reguladoras da atividade não servem como meios de infirmação da enumeração exaustiva das hipóteses de geração de créditos previstas na legislação tributária;

6) Relativamente à glosa dos fretes na operação de venda, ficou decidido que o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 previu o direito ao crédito sobre tais despesas, mas desde que o frete esteja associado a uma operação de venda. No caso, não há direito ao crédito pelos fretes não vinculados à operação de venda, pois como a própria recorrente alegou, se tratam de fretes entre estabelecimentos da mesma empresa e de produto acabado ou em elaboração;

7) Em relação aos insumos utilizados na parceria rural avícola, ao contrário do que entendeu a fiscalização, as cláusulas 4ª, 5ª e 9ª dos contratos de parceria firmados com os produtores integrados, deixam bem claro que a recorrente é a proprietária dos frangos; que a quantidade de quilos de frango que cabe ao produtor integrado é convertida em valores monetários segundo uma tabela que integra o contrato; e que a parcela de frangos que cabe ao produtor reverte em favor da processadora dos frangos, sendo vedada a negociação da produção com qualquer outra empresa. Consequentemente, a glosa efetuada pela fiscalização em relação aos insumos aplicados no processo de criação dos frangos de corte é improcedente. Entretanto, ficou decidido que o valor pago pela recorrente aos produtores integrados pela parcela dos frangos vivos que lhes cabe, caracteriza pagamento efetuado a pessoa física, o que impede a tomada de crédito com base no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre esses valores;

8) Relativamente ao crédito presumido estabelecido no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, ficou decidido que o critério a ser observado

*é o da natureza do insumo adquirido e não o da natureza do produto vendido pelo contribuinte. Os produtos que tiveram o percentual revisto pela fiscalização foram o farelo de soja, o milho em grãos, os pintos de um dia, as matrizes para abate e o frango vivo para abate constam dos Capítulos 1, 10 e 12 da NCM e, portanto, não se enquadram nos critérios legais para aplicação do percentual de 60%, mas sim no de 35%;*

*9) Foi reconhecido o direito à tomada do crédito sobre as aquisições de lenha de eucalipto.”*

No caso concreto, enfrentou a DRJ recorrida também a irresignação quanto ao montante do crédito a que a recorrente teria direito pela aquisição de farejo de soja. Fornecido à recorrente por pessoas jurídicas revestidas sob a forma de cooperativas de produtores rurais, o farelo de soja estaria à margem da contribuição por força do artigo 9º, inciso III, da Lei nº 10.925/04, sem prejuízo, todavia, do aproveitamento do crédito presumido disciplinado no mesmo diploma.

Prosseguindo:

*“Regularmente notificado do acórdão de primeira instância (...), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/01/2011 (fl. 635) [nos presentes autos, fl. 586], alegando, em síntese, o seguinte:*

*(...)*

*2) Contestou o conceito de insumo adotado pela decisão recorrida. Disse que não pleiteia que todo e qualquer custo ou despesa seja considerado insumo, mas sim que tal conceito deve alcançar tudo aquilo que sendo excluído do processo produtivo, não permita obter o produto final. Quanto ao ônus da prova, alegou que ele não impede a autoridade fiscal de requerer diligência ou outras provas para fins de verificação do crédito;*

*3) Discorreu sobre a sistemática de apuração não-cumulativa das contribuições e concluiu que tem direito aos créditos decorrentes da não-cumulatividade e ao crédito presumido da agroindústria;*

*4) No que tange ao farelo de soja, alegou que faz jus ao crédito integral como insumo e não apenas ao crédito presumido da agroindústria;*

*5) Em relação ao frango vivo, ao milho e aos pintos de um dia, alegou que faz jus ao crédito presumido calculado com o percentual de 60%, que também deve ser aplicado ao farelo de soja, se prevalecer o entendimento do fisco de que integra o crédito presumido. O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 define que a alíquota aplicável é determinada em função do produto comercializado e não pelo insumo. Insurgiu-se contra o entendimento do acórdão recorrido na parte em que decidiu que a parcela dos frangos que cabem aos produtores rurais constitui remuneração a pessoa física. Disse que no contrato de parceria não há remuneração, mas sim divisão de frutos. Sendo assim, a*

*aquisição pela recorrente da parte da divisão de frutos do parceiro rural pessoa física não é remuneração, mas sim aquisição de insumo, sujeitando-se ao crédito de PIS e Cofins;*

*6) Quanto à aquisição de matrizes, alegou que além das matrizes serem utilizadas nesta função por período inferior a um ano, a própria Receita Federal orienta em sua página eletrônica no sentido de classificar os animais reprodutores como receita operacional por ocasião de sua venda. Logo, esses animais devem ser considerados como insumos da atividade desenvolvida pelo contribuinte para fins de fruição dos créditos de PIS e Cofins, sob pena de ofensa à não-cumulatividade;*

*7) Relativamente ao “item genérico” o fisco glosou sem nenhuma justificativa os créditos aproveitados pela recorrente, cujas notas fiscais correspondentes comprovam se tratar de aquisições de produtos agropecuários idênticos aos reconhecidos pelo próprio fisco como insumos suscetíveis ao aproveitamento de créditos de PIS e Cofins (ovos férteis, pintos de um dia, entre outros).”*

Nos presentes autos, a recorrente controverteu o v. acórdão *a quo*, ainda, no que se refere à inadmissão do aproveitamento de créditos extemporâneos sem prévia retificação dos cálculos de apuração da exação dos respectivos períodos de apuração e das correspondentes obrigações acessórias (DACON).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz

Recurso voluntário tempestivo e bem formado, do qual se conhece.

Início consignando que, conforme já afirmado pelo v. acórdão recorrido, as glosas dos créditos de que a recorrente se apropriou com relação à aquisição de aves matrizes para postura de ovos deixaram de ser impugnadas por ocasião da interposição da manifestação de inconformidade, em virtude do que o enfrentamento da matéria está vedado pelo artigo 17, do Decreto nº 70.235/72.

Dito isso, permanecem em pauta a dinâmica da não cumulatividade instituída pelas Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03 e, em especial, as categorias de despesa, encargos e custos sobre os quais o sujeito passivo do PIS e da COFINS tem permissão para apurar direitos de crédito. Nesta análise, interessa, de início, o inciso II, do artigo 3º destes dois diplomas, de acordo com o qual cabe o creditamento sobre o montante de “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”.

Toda divergência que o dispositivo provoca decorre da extinção do direito de crédito nele assegurado, o que passa pela demarcação do que seja “insumo” para fins da não cumulatividade nestas duas exações. Sua compreensão a respeito o Fisco não tardou em divulgar por meio da IN SRF no. 404/04, adaptando, para o âmbito da COFINS, conceito que construiu e consagrou na sistemática de apuração do IPI. Veja-se:

“Art. 8º (...).

§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) 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;

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

Embora respeite a orientação, partilho de entendimento diverso a respeito da abrangência do conceito insculpido no inciso II, do artigo 3º, das Leis no. 10.637/02 e 10.833/03. Observo, em primeiro lugar, que quando da promulgação dos diplomas legais em questão, a Constituição Federal não impunha a não cumulatividade em se tratando das contribuições arrecadadas para a Seguridade Social. Daí não defluiu, todavia, estivesse o legislador infraconstitucional impedido de discipliná-la no âmbito da contribuição ao PIS e da COFINS. Significava, tão somente, que a adoção e o regramento da técnica permaneciam na esfera de discricionariedade do legislador ordinário.

Foi o que possibilitou a implementação, primeiramente no PIS e, depois, na COFINS, de uma não cumulatividade, digamos, “imprópria”. Imprópria por cotejar, de um lado, base de cálculo composta pela totalidade das receitas da pessoa jurídica e, de outro, não admitir senão determinadas deduções, definidas em lista taxativa. Imprópria também porque o direito de crédito garantido não corresponde, sempre e necessariamente, aos valores de PIS e de COFINS efetivamente devidos na incidência anterior.

Aliás, dada a especificidade da hipótese de incidência das duas contribuições, é até mesmo inadequado falar, aqui, num sentido convencional de não cumulatividade. É que, enquanto o ICMS e o IPI – impostos em que a técnica encontra máxima aplicação – têm por hipótese de incidência operações sucessivas de uma mesma cadeia produtiva ou mercantil, o PIS e a COFINS gravam fato jurídico, a receita, cuja ocorrência é independente de acontecimentos anteriores ou posteriores.

Quem chamou à atenção para a diferença foi Ricardo Mariz de Oliveira:

“Realmente, a COFINS e a contribuição ao PIS, que são tributos cujas hipóteses de incidência são a receita ou o faturamento, a rigor sequer têm incidência multifásica, pois são devidos sempre que houver receita (de faturamento ou não), a qual se constitui em um substrato específico e isolado de qualquer outro fenômeno jurídico ou econômico.”

Por isso, dirá o autor, “diferentemente de outros tributos, as duas contribuições podem incidir sobre as receitas de sucessivos faturamentos de uma mesma mercadoria, ou sobre as receitas de sucessivas alienações de um mesmo bem imóvel, ou sobre

*as receitas de sucessivas prestações de serviços para obtenção de um bem imaterial mais completo, ou sobre sucessivas receitas de alugueres mensais de um mesmo bem, e em muitas outras situações. Mesmo neste caso – adverte – as duas contribuições não são juridicamente plurifásicas, eis que tomam por substrato cada fato isolado e de per si, isto é, cada fato de ser auferida uma receita (Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 27).*

Já nos casos de IPI e de ICMS, como suas hipóteses de incidência estão associadas à circulação econômica da coisa, o direito de crédito que realiza a não cumulatividade resulta do ingresso desta e, eventualmente, de outras que interagem fisicamente entre si para, transformadas, se submeterem a uma nova incidência na etapa subsequente da cadeia.

É por isso mesmo que, no contexto destes dois impostos, apenas os insumos agregados ao produto em fabricação ou que se desgastam em contato direto com ele – designadamente, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – proporcionam direito de crédito ao contribuinte. E o importante: em ambas as exações, a limitação resulta não apenas da coerência intrínseca da espécie, mas, com maior relevo, de prescrição normativa expressa. No caso do IPI, refiro-me ao artigo 226, inciso I, do atual Decreto no. 7.212/10.

Na disciplina das Leis no. 10.637/02 e 10.833/03 não se encontra, todavia, restrição semelhante, assim como não há comando no sentido da aplicação subsidiária, na matéria, de conceitos ditados pela legislação do IPI. Esta a razão pela qual, a meu sentir, inexistente fundamentação de hierarquia legal a amparar as limitações prescritas pelas Ins SRF nos. 247/02 e 404/04.

Nesse sentido, voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, ao ensejo do julgamento do processo no. 13974.000199/2003-61:

*“Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de ‘insumos’ aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei no. 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão ‘insumos’, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.”*

Daí a conclusão de Mariz de Oliveira, para quem, no âmbito da contribuição ao PIS e da COFINS, **“constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção (ob. cit., p. 47).**

Esse entendimento encontra justificativa normativa no conceito de “custo por absorção”, com base no qual a legislação do imposto de renda determina a apuração dos custos da atividade produtiva, para fins de apuração do resultado tributável. De acordo com o princípio, enunciado pelo artigo 13, do Decreto-lei no. 1.598/77 e reproduzido no artigo 290 do atual RIR (Decreto no. 3.000/99), o custo do estoque de produtos acabados e em processo de industrialização deve corresponder a “*todos os custos diretos (material, mão-de-obra e outros) e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda*” (IUDÍCIBUS, Sérgio. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto. *Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)*. Atlas, 7ª ed., p. 115).

Leia-se o dispositivo:

*“Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá:*

*I – o custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II – o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

*IV – os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*

*V – os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.”*

No conceito, portanto, estão incluídos, sem prejuízo de outros itens, (i) o custo de aquisição dos materiais envolvidos na produção, (ii) o custo de mão-de-obra direta, compreendendo a remuneração do pessoal vinculado à produção e os respectivos encargos sociais e previdenciários, e (iii) os gastos gerais de fabricação, também chamados de custos indiretos, entre os quais inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, depreciação, energia, seguros etc.

Além dos insumos da produção, as Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03, garantem ao sujeito passivo do PIS e da COFINS a apropriação de créditos sobre uma série de outros custos, despesas e encargos listados no artigo 3º de cada uma delas, entre os quais o preço pago por bens adquiridos para revenda (inciso I), o custo de energia elétrica e de energia térmica consumidos pela pessoa jurídica (inciso III), o valor dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa (inciso IV), o valor das contraprestações de arrendamento mercantil (inciso V), a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao imobilizado para utilização na produção (inciso VI), a depreciação de edificações utilizadas pela empresa (VII), entre outras.

Daí porque, incorrendo em tal sorte de dispêndios perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, o contribuinte tem, em princípio, direito ao creditamento.

Com respaldo em considerações análogas a estas, este Colegiado examinou, quando da prolação do já referido acórdão nº 3403-002.536, a subsistência das glosas listadas pela fiscalização às fls. 335/379 daqueles autos – correspondentes, aqui, à aquisição dos itens constantes da planilha de fls. 220/236 – cujas conclusões se aplicam à hipótese ora em julgamento:

*“Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.*

*Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.*

*A defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação ao custo de aquisição dos insumos, com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, mas não se desincumbiu do ônus de provar que cada um daqueles bens que foram glosados se enquadra nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no custo de aquisição do bem.*

*O exame da planilha de glosa revela que a maioria dos bens listados pela fiscalização pode ser considerado como passível de ativação obrigatória, seja em razão dos prazos de vida útil (art. 301, §2º do RIR/99), seja em razão de serem utilizados em conjunto com vários bens da mesma natureza (art. 301, §1º, do RIR/99). Exemplo disso são as vestimentas de proteção dos empregados, os coturnos de segurança e os utensílios utilizados em laboratório.*

*No caso concreto, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para lhe opor o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto a sua existência e líquido quanto ao valor pleiteado.*

*Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas consignadas na planilha de fls. 335 a 379”.*

Identificando que, no trimestre em consideração, a recorrente apropriou créditos da exação sobre o valor de insumos por ela adquiridos em períodos de apuração anteriores (créditos extemporâneos), a fiscalização glosou-os ao fundamento de que “a correção de erros na apuração da contribuição só pode ser realizada por retificação do DACON, com a conseqüente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte”.

Em ao menos uma oportunidade esta Terceira Turma Ordinária se pronunciou sobre o tema. Foi por ocasião do julgamento do recurso voluntário aviado nos autos do processo administrativo-fiscal nº 16682.720330/2012, cuja relatoria coube ao Conselheiro Ivan Allegretti. Na ocasião, decidiu-se que (acórdão nº 3403-002.420):

*“PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO  
EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.*

*Quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito de PIS/COFINS não cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado em época própria, pode proceder de duas formas:*

*- a primeira consiste em fazer o aproveitamento no mês em que o crédito foi gerado, promovendo a retificação do DACON daquele período de apuração e dos períodos subsequentes, bem como da DCTF para, então, promover a compensação por meio de DCOMP, utilizando como crédito o valor que recolheu a maior, inclusive com atualização;*

*- a segunda consiste em aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo-o na DACON, sem precisar retificar nenhuma declaração em relação ao passado, mas aproveitando o crédito pelo seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei nº 10.833/2003).”*

Pelas mesmas razões que serviram de fundamento àquele julgado, dou provimento ao recurso voluntário nesta parte, revertendo as glosas amparadas na extemporaneidade do creditamento.

Examino, agora, o crédito aproveitado pela recorrente sobre o preço dos serviços de frete internacional, glosados pela instância de origem.

A recorrente sustenta ter contratado o serviço junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, condição que é imposta pela Lei no. 10.833/03 para a apropriação do crédito. Sustenta também que pagou o frete em moeda nacional e no Brasil. O que constatou a fiscalização desde a origem, porém, é que a pessoa jurídica a quem se refere a recorrente não é o transportador. É, isso sim, seu agente marítimo.

O agente marítimo é alguém que o armador nomeia seu mandatário, encarregando-o de representá-lo comercialmente, perante os contratantes de seus serviços, e também perante as autoridades administrativas dos portos de partida e destino. Opera o agente marítimo sob a figura do artigo 658 do Código Civil de 2002, como *mandatário* profissional do armador, este sim encarregado do serviço de transporte.

Nesse sentido, voto da Ministra Eliana Calmon, do E. STJ:

*“O agente marítimo, relata Danielle Machado Soares (SOARES, Danielle Machado. O agente marítimo e sua responsabilidade jurídica. In: Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, n.º 63, abril/junho 2005, p. 52), surgiu como mero auxiliar dos capitães dos navios nos portos estrangeiros. Nessa função, apenas facilitava o trâmite e os despachos diante das autoridades locais e dos comerciantes. Com a evolução do comércio marítimo e o aumento da rotatividade das embarcações, passou a praticamente substituir os capitães no tocante às questões técnicas provenientes do negócio marítimo, tornando-se seu representante para atuar em seu nome, por sua conta e nos seus interesses.*

*Hoje, a expressão agente marítimo ou ship broker denomina:*

*... pessoas encarregadas pelos armadores, ou por quem as suas vezes faça em cada caso particular, temporária ou permanentemente, do mandato de realizar as operações comerciais que originalmente corresponderiam ao capitão ou armador, nos portos de carga ou descarga, de ajudar o capitão em qualquer operação e de cuidar dos interesses do navio e da carga, não só perante as autoridades, mas também nas relações privadas (SOARES, Luiz Dantas de Souza Soares. Agente de navegação - responsabilidade civil. In: Revista de direito mercantil, n.º 34, abril/junho 1979, p. 54).*

*O agente marítimo compromete-se a representar o navio em terra, praticando em nome do armador ou capitão os atos que esse teria de realizar pessoalmente. Vale-se, para isso, de contrato consensual, bilateral e oneroso que corresponde perfeitamente à idéia do mandato profissional, figura jurídica tratada no art. 658 do CC de 2002.” (recurso especial no. 731.226, j. 20.09.2007)*

Se as pessoas jurídicas a quem a ora recorrente entregou o valor do frete combinado o receberam na condição de mandatárias de terceiros, destinatários finais do numerário, o direito de crédito para abatimento do PIS e da COFINS não se subordina a que o representante tenha domicílio em território nacional. Subordina-se a que o mandante o tenha, eis que ele, mandante, é que mantém a relação jurídica contratual com a recorrente.

*Afinal, “se o interessado na realização de um negócio jurídico não pode, ou não quer, praticá-lo, tem a possibilidade de efetua-lo por intermédio de outra pessoa. Quando esse fato se verifica, diz-se que há representação. Em sua forma direta ou própria, a representação importa outorga de poderes a aluquem para concluir atos jurídicos cujos efeitos correspondem à pessoa em nome da qual foram praticados. A representação consiste, em suma, na atuação jurídica em nome de outrem, com poderes para isso, se genuína.” (GOMES, Orlando. Contratos. Rio de Janeiro: Forense, p. 346).*

No caso concreto, os verdadeiros prestadores dos serviços de transporte internacional contratados pela recorrente são companhias sediadas no exterior, razão pela qual decidiu bem a DRF de origem ao lhe recusar o direito de crédito, em vista do descumprimento do artigo 3º, §3º, inciso I, da Lei no. 10.833/03.

A recorrente reivindica, também, créditos sobre a contratação de frete de produtos acabados entre seus próprios estabelecimentos, dizendo-se autorizada a apropriá-los pelo inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 (frete na operação de venda).

Na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo mencionado art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte ou destas para estabelecimentos de terceiros, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º. Como a hipótese de que se cuida não se afeiçoa a nenhuma destas circunstâncias permissivas – eis que o serviço

contratado pela recorrente reconhecidamente não se vincula às entregas dos produtos por ela comercializados – o recurso não prospera nesta parte.

Na seqüência, insta examinar a higidez dos créditos de que se apropriou a recorrente sobre os pagamentos efetuados a seus parceiros rurais pessoas físicas pela aquisição da parcela que lhes cabe como rendimento da criação das aves. Valho-me mais uma vez, aqui, do raciocínio externado pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim no acórdão n.º. 3403-002.536:

*“A existência dos contratos de parceria rural na modalidade pecuária é incontroversa nos autos. Conforme bem apontou o acórdão de primeira instância, nas cláusulas quarta e quinta do contrato foi estabelecido que cabe ao Produtor I (o proprietário rural) um percentual que varia entre 5% e 10% do peso total do lote de frangos, conforme seu desempenho e de acordo com uma Tabela de Performance e Avaliação do lote de frango anexa a cada contrato.*

*Essas disposições contratuais estão de acordo com o estabelecido no art. 96, da Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), na parte em que dispõe sobre a divisão de frutos da parceria. Em momento algum a lei que regula o contrato de parceria se refere a remuneração.*

*Portanto, na parceria rural o que se tem é a divisão de frutos, que no caso da criação dos frangos são representados pelo ganho de peso das aves.*

*Entretanto, a quantidade de aves que toca ao Produtor I (fruto) é adquirida pela recorrente, que remunera o produtor rural pessoa física mediante a conversão do peso dessas aves em unidades monetárias, conforme tabelas anexas aos contratos.*

*Ora, a aquisição dos frutos da parceria que pertencem ao produtor rural por parte da recorrente, configura a aquisição de matéria-prima (frango vivo) de pessoa física, que não gera o crédito previsto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2004, por se tratar de aquisição de pessoa física, mas gera o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.*

*Portanto, nesta parte, não merece nenhum reparo a decisão recorrida, pois a DRJ, mesmo entendendo que se tratou de remuneração paga a pessoa física, reverteu a glosa efetuada pela fiscalização quanto aos insumos aplicados na parceria agropecuária e confirmou o direito ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 em relação ao frango vivo, que já havia sido considerado pela fiscalização (fl. 522).”*

No que respeita, em particular, às aquisições de farejo de soja, a recorrente insiste no direito em calcular o respectivo crédito com base e segundo os percentuais estabelecidos pelo artigo 3º, da Lei nº 10.637/02 (e não conforme os montantes previstos pelo 8º, da Lei nº 10.925/04), argumentando que seus fornecedores são pessoas jurídicas sujeitas à exação.

O v. acórdão recorrido deu resolução adequada à questão, ao que me parece.

**Segundo se lê do julgado, “os fornecedores de insumos que concedem direito a crédito**

*presumido não são apenas as pessoas físicas; também encontram-se incluídas pessoas jurídicas que, em decorrência do artigo 9º desta mesma Lei nº 10.925/2004, tiveram direito à suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS quando da venda de produtos agropecuários (...). As aquisições da requerente, conforme documentos juntados aos autos, foram efetuadas junto a cooperativas de produção agrícola, estando estas submetidas ao regime suspensivo da Contribuição ao PIS e da COFINS.” Por estes motivos, mantenho intacto o *decisum* da DRJ-Florianópolis neste aspecto.*

O último tema a requerer enfrentamento diz com o crédito presumido outorgado pelo artigo 8º da Lei no. 10.925/04 às empresas do segmento em que atua a ora recorrente, a agroindústria. Eis o dispositivo, tal como vigente à época dos fatos:

*“Art. 8º. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 21.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

(...)

*§2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o §1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no §4º do art. 3º das Leis nos. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*§3º O montante do crédito a que se referem o caput e o §1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:*

*I – 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16 e nos códigos 15.01 a 15.06, 15.16.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e*

*II – 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e*

*III – 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis no. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.*

A controvérsia posta nos autos é exclusivamente de direito e reside toda ela na compreensão do §3º acima transcrito. Calculado sobre o valor dos insumos adquiridos pela agroindústria, o crédito presumido corresponderá, de acordo com o preceito, a 60%, a 50% ou a 35% daquele concedido pelo artigo 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03, a depender do **produto**. Enquanto os produtos de origem animal listados no inciso I rendem à agroindústria crédito presumido de 0,99% e 4,56%, respectivamente para PIS e para COFINS, os demais, inclusive os de origem vegetal, proporcionam créditos menores, cujas alíquotas equivalem a 0,5775% e 2,66%.

Fiando-se na literalidade do texto, a recorrente interpreta a menção ao “produto” como uma referência à mercadoria a que o agroindustrial dá saída. Sob sua perspectiva, independentemente da natureza do insumo adquirido, se a agroindústria promove a venda de produtos de origem animal, seu crédito presumido é determinado pelas alíquotas de 0,99% e 4,56%. Como a recorrente produz carnes avícolas, seu procedimento consistiu em apurar o crédito presumido segundo estes percentuais.

Já a DRF encarregada da auditoria atribui outro sentido ao dispositivo. De acordo com a sua leitura, o valor do crédito presumido varia não em função do bem produzido pela agroindústria, mas em razão da natureza do insumo adquirido. Insumos de origem animal – pouco importa a espécie de produto em que empregados – forneceriam o crédito presumido do inciso I, ao passo que insumos vegetais garantiriam o crédito presumido de menor valor, previsto no inciso II. Como a maior parte dos insumos que a recorrente emprega é de origem vegetal, a glosa consistiu na redução do valor do crédito ao menor percentual previsto pelo 3º.

Para subsidiar suas conclusões, a fiscalização invocou o artigo 8º, da IN SRF no. 606/06, cujo texto claramente diferencia o montante do crédito presumido em função da natureza do *insumo* adquirido e não do produto que com ele se obtém. Veja-se:

*“Art. 8º. Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS será apurado com base no seu custo de aquisição.*

*§1º O crédito de que trata o caput será calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, dos percentuais de:*

*I – 0,99% (noventa e nove centésimos por cento) e 4,56% (quatro inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso:*

*a) dos insumos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16 e nos códigos 15.01 a 15.06 e 15.16.10 da NCM;*

*b) das misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 da NCM;*

*II – 0,5775% (cinco mil setecentos e setenta e cinco décimos de milésimos por cento) e 2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), respectivamente **no caso dos demais insumos.**”*

Originalmente, o crédito presumido da agroindústria no regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS foi previsto nas próprias Leis no. 10.637/02 e 10.833/03, nos §§10 e 5º de seus respectivos artigos 3ºs. Como se trata de um segmento cujos insumos provêm em larga escala de fornecedores pessoas físicas – que, por não serem contribuintes das exações, não proporcionariam crédito à agroindústria adquirente – a solução encontrada pelo legislador para minimizar a cumulatividade da cadeia foi a outorga do crédito presumido. Pretendia-se, na ocasião, compensar o industrial pelo PIS e pela COFINS incidentes sobre os insumos da produção agrícola – fertilizantes, defensivos, sementes etc. – e acumulados no preço dos produtos agrícolas e pecuários.

Como esse foi o propósito por trás da instituição do crédito presumido – neutralizar a incidência do PIS e da COFINS acumulada no preço dos gêneros agrícolas – não faria sentido que o valor do benefício variasse em função do produto em cuja fabricação a indústria o empregasse. Aliás, seria até anti-isonômico se fosse assim. Daí porque as Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03 o concediam em alíquota única. Se os adquirisse de pessoas físicas, a agroindústria apropriaria sempre o mesmo percentual, independentemente da espécie de produto em que fossem aplicados.

A estipulação de mais de um percentual para apuração do crédito presumido foi obra da Lei no. 10.925/04 que, simultaneamente, também reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de venda dos principais insumos da atividade agrícola. Entraram na lista de produtos favorecidos com esta última medida adubos e fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes e mudas destinadas ao plantio, corretivo de solo de origem mineral, inoculantes agrícolas etc. (artigo 1º).

Ora, se os insumos aplicados na agricultura e na pecuária já não são gravados pelo PIS e pela COFINS e, portanto, se o preço praticado pelo produtor rural pessoa física já não contém o encargo tributário, qual a justificativa para a manutenção do crédito presumido à agroindústria? Se o benefício perseguia compensar o setor pelo acúmulo de PIS e de COFINS no preço dos gêneros agrícolas, como explicá-lo depois de reduzida a zero a alíquota dos insumos aplicados à produção?

A verdade é que, com o advento da Lei no. 10.925/04, o crédito presumido da agroindústria passou a servir a uma finalidade diversa da que presidiu a sua instituição. Como já não era preciso compensar incidências em etapas anteriores da cadeia, o legislador veiculou verdadeiro incentivo fiscal através do crédito presumido. Nesse sentido, veja-se trecho da Exposição de Motivos da MP no. 183, cuja conversão originou a Lei no. 10.925/04:

*“4. Desse acordo, que traz grandes novidades para o setor, decorreu a introdução dos dispositivos acima mencionados, que, se convertidos em Lei, teriam os seguintes efeitos:*

*a) redução a zero das alíquotas incidentes sobre fertilizantes e defensivos agropecuários, suas matérias-primas, bem assim sementes para semeadura;*

*b) em contrapartida, extinção do crédito presumido, atribuído à agroindústria e aos cerealistas, relativamente às aquisições feitas de pessoas físicas.*

*5. Cumpre esclarecer que o mencionado crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação do PIS e da COFINS nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, dado que estes não são contribuintes dessas contribuições, evitando-se, assim, que dita*

*acumulação repercutisse nas fases subseqüentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.*

*6. Com a redução a zero dos mencionados insumos, por decorrência lógica, haveria de se extinguir o crédito presumido, por afastada sua fundamentação econômica, pois, do contrário, estar-se-ia perante um benefício fiscal, o que contraria a Lei de Responsabilidade Fiscal.”*

Como se vê, o crédito presumido em análise assumiu, com o advento da Lei no. 10.925/04, ares de um verdadeiro incentivo e, como medida de política extrafiscal, passou a não haver impedimento a que o legislador favorecesse os diversos setores da agroindústria com benefícios de montante distinto. Nada impedia, pois, que o valor do crédito presumido variasse não mais em função do insumo (origem vegetal ou animal) e, sim, em função do produto (origem vegetal ou animal).

Enquanto o crédito presumido servia ao propósito de eliminar a cumulatividade do PIS e da COFINS na cadeia agrícola, a lei de regência o concedia em percentual único, não importando em qual gênero alimentício o insumo fosse empregado. Depois, a partir do instante em que o instituto revestiu caráter de incentivo, a lei passou a outorgá-lo em diferentes montantes, conforme, o texto mesmo diz, o “produto” tenha esta ou aquela natureza.

O argumento definitivo em favor do quanto se afirmou veio recentemente, com a promulgação da Lei nº 12.865/13, cujo artigo 33 acresceu enunciado interpretativo ao artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, com o seguinte teor:

*“Para efeito de interpretação do inciso I, do §3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) **abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos**”.*

Parece-me, pois, fundado o argumento de que a IN SRF no. 660/06 modifica, de fato, os critérios com base nos quais o artigo 8º, da Lei no. 10.925/04 define o montante do crédito presumido.

Em conclusão, dou provimento parcial ao recurso voluntário para os fins de (i) reverter as glosas fundadas na extemporaneidade do creditamento, e (ii) reconhecer à recorrente a apropriação do crédito presumido na forma do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925/04, ou seja, no equivalente a 60% do valor dos créditos previstos no artigo 3º, da Lei no. 10.637/02.

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesí Ortiz

CÓPIA