



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

Processo nº	11516.004070/2007-28
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3403-002.414 – 4^a Câmara / 3^a Turma Ordinária
Sessão de	20 de agosto de 2013
Matéria	Ressarcimento de PIS não-cumulativo
Recorrente	AGROAVÍCOLA VÊNETO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. INSUMOS. PARCERIA RURAL PECUÁRIA.

A pessoa jurídica que se dedica à produção de carne frango por meio do sistema de integração, tem direito ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 sobre os frutos da parceria rural (frangos vivos) que forem adquiridos dos produtores rurais pessoas físicas, sendo vedado, em relação a essas aquisições, o aproveitamento do crédito com base no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI N° 10.925/04.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 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.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos jurígenos do direito oposto à administração tributária.

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 reformar o acórdão de primeira instância quanto ao critério

utilizado para a determinação do percentual do crédito presumido e reconhecer à recorrente o direito de apurá-lo na forma do art. 8º, § 3º, inciso I, das Leis nº 10.925/2002 e 10.833/2003.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre kern, Domingos de Sá Filho, Mônica Monteiro Garcia de los Rios, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortíz.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento da Cofins não-cumulativa transmitida em **28/09/2006**, relativo ao 3º Trimestre de 2006, cumulado com declarações de compensação.

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 notificado ao contribuinte em **15/01/2009**, foram efetuados ajustes no valor do ressarcimento e parcialmente homologadas as compensações declaradas. Foram efetuados os seguintes ajustes:

- 1) 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);
 - 2) 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 4,56%, sendo o valor correto 2,66%, uma vez que se tratam de insumos de origem vegetal;
 - 3) Foram excluídos da base de cálculo do crédito presumido da agroindústria os valores referentes às aquisições de “agulha dupla de 4 mm”, “produtos alimentícios”, “rotor para injetora” e “item genérico”, sob a justificativa de que não se tratam de aquisições de produtos agropecuários e também a aquisição de matrizes, pois estas fazem parte do ativo imobilizado. As matrizes destinadas ao abate foram admitidas.

Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou, em

- 1) 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;
- 2) 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;
- 3) 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;
- 4) No que tange às glosas referentes às aquisições de matrizes, alegou que as matrizes são utilizadas por um curto espaço de tempo (menos do que um ano), após essa utilização são remetidas para abate e comercializadas. Segundo o perguntas e respostas disponibilizado pela Receita Federal, a receita de venda de matrizes é classificada como receita operacional da atividade rural, muito embora tenha integrado o ativo imobilizado para fins contábeis. Desse modo, para fins fiscais as matrizes constantes do imobilizado são insumos da atividade rural e geram direito ao crédito de PIS e Cofins;
- 5) Relativamente à glosa do valor das peças de reposição, alegou que a agulha dupla de 4 mm é utilizada em máquinas injetoras de tempero, tendo como principal função injetar sal dentro da carne, temperando-a uniformemente. Assim, os valores de suas aquisições deveriam ser considerados integralmente para a apuração do crédito, pois as agulhas se desgastam em virtude de ação direta exercida sobre os frangos. Quanto à glosa denominada “item genérico”, alegou que se tratam de ovos férteis, pintos de um dia, entre outros. Anexa planilha com a discriminação das notas fiscais, bem como notas fiscais juntadas por amostragem para comprovar os créditos. Alegou que o fisco não motivou a glosa, o que caracteriza cerceamento de defesa;
- 6) Alegou que cometeu equívocos no preenchimento dos DACON do ano de 2006, o que acarretou divergências dos saldos de créditos remanescentes passíveis de compensação. A fiscalização, ao ajustar os DACON, teria preenchido de acordo com as orientações da Fazenda, no entanto levou em conta o saldo da declaração do contribuinte. Com isso a fiscalização glosou um valor maior do que o identificado no despacho decisório, o que

não pode ser admitido. Objetivando corrigir o equívoco, a defesa apresentou no prazo da manifestação de inconformidade o DACON retificador.

Por meio do Acórdão 20.800, de 20 de agosto de 2010, a 4ª Turma da DRJ – Florianópolis julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte. Ficou decidido o seguinte:

- 1) Em processos de pedido de restituição e ressarcimento o ônus da prova do direito ao crédito é daquele que alega o crédito, no caso, o contribuinte. Foi fixado que o conceito de insumo a ser observado na decisão é aquele estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004;
- 2) 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;
- 3) 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. Quanto ao farelo de soja adquirido de cooperativas de produção pessoas jurídicas, foi decidido que, ao contrário da pretensão do contribuinte, não existe direito ao crédito pela aquisição (como insumo, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002), pois as vendas efetuadas por essas cooperativas estão abrigadas pela suspensão estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, aplicando-se a essas aquisições a vedação contida nos arts. 3º, § 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Em relação ao farelo de soja (NCM 1201.00), milho em grãos (NCM 1005.90.10), pintos de um dia (NCM 0105) e frango vivo para abate (NCM 0105.99.00), o que existe é o direito ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Considerando-se a natureza dos insumos adquiridos, entendeu-se que esses insumos não se enquadram no art. 8º, § 3º, I da Lei nº 10.925/2004 (percentual de 60%), mas sim no percentual de 35% estabelecido no inciso II do mesmo dispositivo legal, sendo mantida a glosa da fiscalização. Quanto ao crédito presumido em relação às aquisições de “agulha dupla de 4 mm”, foi decidido que somente rendem ensejo ao crédito presumido os produtos decorrentes da atividade agrícola ou pecuária utilizados como insumos no processo produtivo, o que não é o caso das aludidas agulhas;
- 4) No que tange à glosa de matrizes, foi decidido que não há direito ao crédito como insumo, uma vez que foram classificadas pelo próprio contribuinte como bens do ativo imobilizado. O contribuinte não comprovou a alegação de que as matrizes são utilizadas para reprodução por período inferior a um ano;
- 5) No tocante à glosa do “item genérico”, foi decidido que o ônus da prova do direito ao crédito cabe ao contribuinte. Embora tivesse sido intimado pela fiscalização, o contribuinte apresentou uma planilha visando demonstrar os créditos requeridos

referentes ao crédito presumido da agroindústria, tendo descrito créditos como “farelo de soja”, “frango vivo para abate”, “item genérico”, “lenha de eucalipto”, “matrizes para abate”, “milho em grãos” e “pintos de um dia”. Diante da total incompREENsão do que seria “item genérico”, a fiscalização glosou tais créditos. A planilha anexada com a manifestação de inconformidade visando à comprovação dos créditos do “item genérico”, também nada comprova;

- 6) Quanto ao equívoco no preenchimento do DACON, foi decidido que o eventual erro do contribuinte e o ajuste efetuado pela fiscalização, em nada alteram o crédito solicitado neste pedido de resarcimento, pois os valores gerados em trimestres anteriores foram objeto de pedidos de resarcimento pelo contribuinte e, desta forma, devem ser analisados em cada um destes processos.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 30/09/2010 (fl. 413), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 27/10/2010 (fl. 414), alegando, em síntese, o seguinte:

- 1) 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;
- 2) 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;
- 3) No que tange ao farelo de soja, alegou que faz jus ao crédito integral como insumo e não apenas ao crédito presumido da agroindústria;
- 4) 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;
- 5) 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;

- 6) No que tange à agulha dupla de 4 mm, alegou que tem direito ao crédito integral, pois destinam-se à reposição de outras agulhas que foram desgastadas em razão de ação direta sobre o produto em fabricação;
- 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);
- 8) Quanto aos erros de preenchimento do DACON em 2006, reiterou as alegações de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, merece ser conhecido por este colegiado.

Embora o acórdão de primeira instância tenha delimitado o conceito de insumo e adotado aquele estabelecido pelas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, não houve glosa de nenhum insumo, sob a justificativa de que o bem não atendia ao disposto naqueles atos normativos.

As glosas tiveram fundamentos outros que não passam pela definição do que deva ser considerado insumo para fins de geração do crédito das contribuições no regime não-cumulativo.

Sendo assim, é irrelevante para o deslinde das questões postas no recurso a discussão teórica sobre o conceito de insumo que deve prevalecer no âmbito das contribuições no regime não-cumulativo.

A primeira questão a ser enfrentada é a que diz respeito à natureza da parcela da produção que toca ao parceiro rural incumbido da criação dos frangos e que depois é adquirida pela ora recorrente.

A existência dos contratos de parceria rural na modalidade pecuária é incontroversa nos autos e os contratos foram comprovados por amostragem por meio do doc. 05 trazido com a impugnação.

Nas cláusulas quarta e quinta do contrato se pode verificar que na parceria 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 reconheceu o direito ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 em relação ao frango vivo. A questão do percentual a ser aplicado na apuração do crédito presumido será tratada mais adiante.

O contribuinte alegou que tem direito à tomada do crédito em relação às aquisições de farelo de soja com base no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e não apenas ao crédito presumido.

A DRJ decidiu que o contribuinte só tem direito ao crédito presumido sobre essas aquisições porque elas ocorreram de cooperativas agrícolas pessoas jurídicas ao abrigo de suspensão.

As notas fiscais juntadas com a impugnação (doc. 04) comprovam que tais aquisições foram efetuadas de cooperativas agrícolas pessoas jurídicas e que não sofreram incidência do PIS e da Cofins, em razão da suspensão determinada pelo art. 9º, III, da Lei nº 10.925/2004.

Se sobre essas aquisições não houve pagamento do PIS e da Cofins, não há direito à tomada do crédito com base no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por força da vedação expressa que consta no art. 3º, § 2º, II, das referidas leis.

Portanto, o acórdão de primeira instância deve ser mantido por seus próprios fundamentos nesta parte, uma vez que em relação a essas aquisições o contribuinte só tem direito ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Relativamente aos insumos farelo de soja, milho em grão, frango vivo e pintos de um dia, foi reconhecido pela autoridade administrativa e pela decisão recorrida o direito ao crédito presumido, entretanto, a recorrente se insurgiu contra o critério adotado pela fiscalização e pela DRJ – Florianópolis para eleger o percentual de apuração do crédito presumido. Entende a defesa que o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 elegeu o produto fabricado pelo detentor do crédito como critério para definir o percentual de 60% ou 35% e não a natureza do insumo, como entendeu a decisão recorrida.

Essa questão já foi enfrentada e decidida por unanimidade de votos por este colegiado ao proferir o Acórdão 3403-002.139, relatado pelo Conselheiro Marcos Tranchesí

Ortiz, a quem peço licença para adotar os seus argumentos como fundamento deste voto, *in verbis*:

“(...) 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 – 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% 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 e suínas, 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 (rações), a glosa consistiu na redução do valor do crédito ao menor percentual previsto pelo art. 3º.

Para subsidiar suas conclusões, a fiscalização invocou o artigo 8º, da IN SRF no. 660/06, 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 cinqüenta 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 nos. 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 subsequentes 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.

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. Daí porque, dou provimento ao recurso voluntário nesta parte, a fim de reconhecer à recorrente o direito de apropriá-lo nos valores em que originalmente o fez. (...)"

Tendo em vista que o caso concreto em tudo se assemelha à situação fática sopesada por este colegiado por ocasião da prolação do Acórdão 3403-002.139, adoto os fundamentos acima para reformar o acórdão de primeira instância, nesta parte, revertendo a glosa efetuada pela fiscalização, uma vez que o crédito presumido ao qual faz jus a recorrente deve ser calculado na forma do art. 8º, § 3º, inciso I da Lei nº 10.925/2004, ou seja, com o percentual de 60% a ser aplicado sobre o valor do crédito apurado com base no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Insurgiu-se a recorrente contra o acórdão de primeira instância na parte em que manteve a glosa dos valores relativos às aquisições de matrizes **ainda não destinadas ao abate**.

Ressalvou-se que a glosa se referiu apenas às matrizes ainda não destinadas ao abate porque a fiscalização consignou no termo fiscal que admitiu o crédito em relação às matrizes que foram abatidas e quanto a isso não houve impugnação por parte da recorrente.

Não há reparo algum a fazer na decisão recorrida nesta parte, pois é incontroverso nos autos que as matrizes foram contabilizadas pela própria empresa no ativo imobilizado.

Além de a recorrente não ter trazido prova alguma de que as matrizes são utilizadas nesta função por prazo inferior a um ano, do fato de a receita decorrente da venda de matrizes ser classificada como receita operacional não decorre logicamente a conclusão de que na aquisição, para fins de apuração do crédito, essas aves devam ser consideradas insumos, em face da previsão contida no art. 3º, § 1º, III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (direito ao crédito sobre a despesa de depreciação).

Tendo em vista que a própria recorrente coloca em dúvida a classificação contábil que adotou para as matrizes, sem nada provar, não há como este colegiado fixar o dispositivo legal que dá suporte ao crédito.

Relativamente à agulha dupla de 4 mm, verifica-se que a fiscalização glosou o valor do crédito presumido tomado com base nas aquisições desse produto, sob a justificativa de que não se trata de produto de origem agropecuária.

A recorrente alega que embora não se trate produto agropecuário, tem direito ao crédito previsto no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois se trata de um item que sofre desgaste em contato direto com o produto em fabricação.

O requisito de sofrer desgaste em decorrência de contato direto com o produto em fabricação tem sido relevado por este colegiado, entretanto, para gerar o crédito na aquisição o bem deve ser aplicado no processo produtivo e não pode ser classificado no ativo imobilizado.

A recorrente não comprovou o tempo de vida útil das agulhas ou o intervalo de tempo com que são substituídas, nem a quantidade de agulhas que são utilizadas ao mesmo tempo e nem o valor unitário desses bens. Não é possível saber se as agulhas são itens de ativação obrigatória (art. 301 do RIR/99), que neste caso dariam direito ao crédito apenas sobre a cota mensal de depreciação.

Portanto, há que se manter a decisão recorrida nesta parte, pois cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos constitutivos de seu direito. Não tendo feito prova de que as agulhas não se classificam no imobilizado, este colegiado não tem parâmetros suficientes para decidir se o crédito deve ser tomado com base no custo de aquisição ou sobre a despesa de depreciação.

No que tange ao “item genérico”, alegou a recorrente cerceamento de defesa, pois a fiscalização não teria fundamentado a glosa. Entretanto, a leitura do termo fiscal revela que a glosa foi motivada no fato de que não se tratam de aquisições de produtos agropecuários, o que afasta a alegação de cerceamento de defesa por falta de motivação.

Tanto a defesa não foi cerceada, que o contribuinte apresentou planilha anexada com a impugnação (doc. 06) para comprovar que se tratavam de produtos de origem agropecuária adquiridos de pessoas físicas.

A planilha anexada não comprova a legitimidade do crédito alegado nem quanto a sua origem e nem quanto ao valor, pois veio desacompanhada não só das notas fiscais que deram lastro aos dados informados, mas também dos livros em que estariam escrituradas essas supostas notas fiscais.

A defesa anexou cinco notas fiscais que dariam lastro à planilha, mas essas notas são insuficientes para comprovar a magnitude do crédito alegado.

O contribuinte mais uma vez não se desincumbiu do ônus de provar os fatos jurígenos do crédito que alega possuir, devendo ser mantida a decisão de primeira instância nesta parte.

Melhor sorte não colhe o contribuinte em relação aos alegados erros de preenchimento do DACON. Isto porque suas alegações vieram desacompanhadas de documentos hábeis à demonstração dos equívocos alegados.

A apresentação do DACON retificador após o procedimento fiscal tem o mesmo efeito gerado pela apresentação de alegações desacompanhadas de documentos hábeis à sua comprovação, ou seja, nada provam.

No tocante ao ônus da prova, alegou o contribuinte que ele não impede a determinação de diligência para verificação do crédito.

Não tem razão o contribuinte. As diligências e as perícias se prestam para esclarecer dúvidas e obscuridades decorrentes da análise dos elementos de prova juntados aos autos pelas partes após terem se desincumbido do ônus processual de provar os fatos jurígenos do direito que alegam. Diligências e perícias não se prestam para produzir as provas que deveriam ter sido trazidas aos autos pelas partes no momento processual oportuno.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reformar o acórdão de primeira instância quanto ao critério utilizado para a determinação do percentual do crédito presumido e reconhecer à recorrente o direito de apurá-lo na forma do art. 8º, § 3º, inciso I da Lei nº 10.925/2004, ou seja, no equivalente a 60% do valor dos créditos previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2004.

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA