



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

Processo nº 13053.000037/2007-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.139 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2013
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA
Recorrente DOUX FRANGOSUL S.A. AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

Ementa:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVA. INADMISSIBILIDADE.

Não se vinculando à atividade propriamente produtiva, as despesas incorridas com capatazia e estiva se assemelham mais a espécies de despesas com vendas, sem que, todavia, o artigo 3º da Lei nº 10.833/03 contenha hipótese permissiva para o creditamento da COFINS, apurada segundo o regime não cumulativo.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores da COFINS, compete ao sujeito passivo o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado. Por insuficiência de prova quanto à pertinência ao processo produtivo (inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03) ou à espécie de negócio jurídico subjacente, não ensejam crédito os valores incorridos pela recorrente com (i) a aquisição de combustíveis e lubrificantes, (ii) a locação de mão-de-obra junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, (iii) a elaboração de projetos de engenharia e (iv) a indumentária do pessoal aplicado à produção.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. CUSTOS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES DO PROCESSO PRODUTIVO.

Os dispêndios em que o industrial incorre para remover ou tratar os resíduos do processo compõem o respectivo custo de produção. Não importa que, cronologicamente falando, sucedam o acabamento do produto porque a questão aqui não é temporal. Não importa se o custo é causa ou se é efeito da

atividade fabril. Interessa apenas que seja pertinente a ela. Não importa, tampouco, se o tratamento é exigência de norma jurídica cogente ou se, ao contrário, constitui responsabilidade que a própria empresa se atribui.

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/04. RESSARCIMENTO. INADMISSIBILIDADE.

Ao estabelecer que o crédito presumido só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, o artigo 8º, 2º, da Lei nº 10.925/04 restringe a utilização do direito em períodos subsequentes ao de aquisição do insumo e, por conseguinte, veda a acumulação do benefício para a formação de saldos credores e para o ressarcimento ou compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer à recorrente (i) o direito à apropriação de créditos do PIS e da COFINS não cumulativa sobre os custos (bens e serviços) associados à remoção e ao tratamento de efluentes da produção e (ii) o direito ao crédito presumido do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 no equivalente a 60% do valor dos créditos previstos pelo artigo 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Sustentou pela recorrente o Dr. Vitor Hugo Pohm. OAB/RS nº 58.005.

(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 ressarcimento de créditos da COFINS apurada sob o regime da Lei no. 10.833/03, acumulados ao final do quarto trimestre de 2006 em virtude da percepção de receitas de atividade exportadora.

Após investigação acerca da existência e da extensão do alegado direito creditório, a DRF-Novo Hamburgo/RS proferiu despacho decisório por meio do qual reconheceu parcialmente o pleito, baseando-se, para tanto, no relatório de ação fiscal de fls. 96/106 onde a fiscalização discorre acerca de irregularidades supostamente praticadas pela interessada na determinação do direito de crédito. Em síntese, a requerente teria:

(a) apurado a menor os débitos de COFINS do período, em razão de não ter exposto à tributação o valor das contraprestações por ela recebidas em razão da cessão de saldos credores de ICMS a terceiros;

(b) apropriado créditos da exação à margem das possibilidades constantes da Lei no. 10.833/03, sobre as seguintes categorias de despesas, custos e encargos: (b1) serviços de estiva e capatazia executados por pessoas jurídicas em operações portuárias vinculadas à venda de seus produtos ao exterior; (b2) combustíveis e lubrificantes empregados em veículos e não diretamente na atividade produtiva; (b3) serviço de guincho; (b4) indumentária utilizada pelo pessoal empregado no processo produtivo (vestimentas, calçados, luvas, capacetes etc.); (b5) locação de mão-de-obra, quando o artigo 3º, inciso IV, da Lei no. 10.833/03 restringiria o creditamento à locação de preditos, máquinas e equipamentos; (b6) serviços de elaboração de projetos de engenharia executados por pessoas jurídicas; (b7) bens e serviços associados ao tratamento de efluentes do processo produtivo; e (b8) insumos – como vacinas, medicamentos e pintos de um dia – tributados à alíquota zero;

(c) calculado a maior o crédito presumido que o artigo 8º, da Lei no. 10.925/04 lhe concede, tendo-o apurado à alíquota efetiva de 4,56% sobre o preço de toda sorte de insumos agroindustriais adquiridos de pessoas físicas e cerealistas, quando grande parte deles, por ter origem vegetal, seriam creditáveis tão somente à alíquota de 2,66%; e, finalmente, ainda que assim não fosse,

(d) os créditos presumidos do segmento agroindustrial são impassíveis de ressarcimento ou compensação em virtude do §2º, do artigo 8º, da Lei no. 10.925/04, de acordo com o qual os direitos em questão se prestam apenas ao abatimento do PIS e da COFINS apurados no regime da não cumulatividade.

Intimada do despacho decisório, a interessada manejou a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 137/163 para sustentar em seu favor que:

(i) não controverteria, no contencioso administrativo, a exigência do tributo sobre as contrapartidas da cessão de saldos credores de ICMS a terceiros, vez que o tema constituiria objeto de demanda em trâmite na esfera judicial;

(ii) faz *jus* aos créditos inadmitidos pela fiscalização, deduzindo com relação a cada gênero, em síntese, o seguinte: (ii-a) os serviços de capatazia e estiva lhe são prestados por pessoas jurídicas residentes no País e, como se inserem nas operações portuárias vinculadas à venda de bens exportados, constituem custo de produção dos referidos itens; (ii-b) os combustíveis e os lubrificantes sobre os quais apropria créditos da COFINS são exclusivamente os utilizados nos veículos envolvidos na produção e naqueles com que a

empresa transporta os produtos na operação de venda, cuja aquisição lhe proporcionaria crédito em virtude seja do inciso II, seja do inciso IX, do artigo 3º, da Lei no. 10.833; (ii-c) os serviços de guincho objeto do creditamento estão associados ao carregamento da frota de caminhões que transportam os produtos vendidos; (ii-d) em razão das atividades que desenvolve, normas sanitárias lhe impõem dotar o pessoal aplicado na produção de indumentária apropriada (IN no. 1/94, Secretaria de Segurança e Saúde no Trabalho), de modo que o aluguel dos equipamentos – roupas, botas, luvas, capacetes – gera crédito da COFINS não cumulativa, à vista do inciso IV do artigo 3º, da Lei no. 10.833/03; (ii-e) a locação de mão-de-obra paga a pessoa jurídica domiciliada no Brasil consiste também em despesa apta à geração de direitos de crédito; (ii-f) o desempenho da atividade produtiva requer a contratação periódica de estudos e projetos de engenharia; (ii-g) os “efluentes” cujos custos de tratamento tiveram o crédito glosado pela fiscalização não são as águas resultantes da produção e despejadas nos rios, mas as águas captadas para lavagem e congelamento dos produtos, cuja purificação é etapa indispensável ao processo;

(iii) nos termos do artigo 8º, da Lei no. 10.925/04, a alíquota pertinente à determinação do crédito presumido não se define em função da espécie de insumo adquirido pela agroindústria, como ilegalmente veio a estabelecer a IN SRF no. 660/06, mas, sim, em consideração ao produto a que a agroindústria dá saída, ao cabo de seu processo produtivo, razão pela qual o crédito teria sido acertadamente apurado à alíquota de 4,56%, uma vez que a empresa industrializa bens referidos no inciso I, do §3º do já referido artigo 8º, da Lei no. 10.925/04; e, finalmente,

(iv) os créditos presumidos outorgados pela Lei no. 10.925/04 são, sim, passíveis de ressarcimento ou compensação, quando se acumulem na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Reafirmando os fundamentos do relatório que deu amparo ao despacho decisório, a DRJ-Porto Alegre/RS negou provimento à manifestação de inconformidade por meio do v. acórdão de fls. 254/260, o que deu ensejo à interposição do recurso voluntário ora em julgamento, cujo conteúdo, em síntese, reproduz as razões do inconformismo inicial (fls. 273/306).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

Recurso voluntário tempestivo e bem preparado, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Dos fundamentos em que a DRF de origem se apegou para reconhecer apenas em parte o crédito reivindicado nestes autos, a recorrente deixou de controverter dois. Não se insurgiu – não, ao menos, no âmbito do contencioso administrativo – contra a imposição da COFINS sobre as contraprestações recebidas pela transferência de saldos credores de ICMS a terceiros. Escolheu debater o tema em demanda judicial. Também não se insurgiu contra a glosa de créditos que houvera apropriado sobre o custo de aquisição de insumos tributados pela COFINS à alíquota zero. Refiro-me aos itens constantes do capítulo 3.2 do relatório de ação

fiscal de fls. 96/106, aí compreendidos vacinas, medicamentos e pintos de um dia, cuja comercialização produzia, à época, receitas não sujeitas à exação.

Como, a teor do artigo 17, do Decreto no. 70.235/72, consideram-se não impugnadas as matérias não expressamente controvertidas pelo interessado, os dois ajustes acima, o primeiro consistente em majoração do débito do tributo e, o segundo, em redução do crédito aproveitado pela parte, são definitivos e, portanto, fogem aos limites do cognoscível neste feito.

Dito isso, permanecem em pauta (i) 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 particularmente 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 orientação diversa 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 justificação 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 sociedade 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.

No caso dos autos, parte dos créditos apropriados pela recorrente e recusados no despacho decisório de fls. 105 realmente não tem respaldo nas hipóteses permissivas das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03, inclusive quando se atribui ao inciso II, do artigo 3º a abrangência que se pretendeu traçar neste voto.

É o que se dá com os **serviços de capatazia e estiva**, incorridos pela ora recorrente nas operações portuárias associadas à exportação de seus produtos. Não importa que os serviços sejam prestados por pessoas jurídicas com sede no País. O relevante, a meu ver, é que as atividades cogitadas não constituem insumo para a fabricação, no sentido de que não compõem o respectivo custo de produção. Mais apropriado seria entendê-las como espécies de despesas com as vendas, entre as quais habitualmente se inserem “*os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como os riscos assumidos pela venda, constando dessa categoria despesas como: com o pessoal da área de vendas, marketing, distribuição, pessoal administrativo interno de vendas, comissões sobre vendas (...)*” (*Manual de contabilidade das sociedade por ações (aplicável às demais sociedades)*). Ob. cit., p. 383).

E se não caracterizam insumo da atividade produtiva da recorrente, os serviços de capatazia e estiva igualmente não se identificam com as espécies de despesas com vendas cuja realização autoriza o creditamento. Embora envolvam o manuseio da carga, capatazia e estiva não constituem serviço de transporte e, portanto, o preço que a ora recorrente paga por eles não se define como “frete”. Daí a inaplicabilidade à hipótese do inciso IX, do já referido artigo 3º.

Em situação distinta se colocam outras glosas praticadas pela fiscalização. Embora, em tese, se esteja tratando de encargos, custos e despesas que, nos termos da legislação, sejam elegíveis para o creditamento, o óbice aqui é de caráter fático-probatório. No contencioso administrativo de iniciativa do sujeito passivo, originado de pedidos de ressarcimento ou restituição ou de declarações de compensação, o crédito reivindicado consubstancia o “fato constitutivo” do direito do requerente e, portanto, acontecimento cuja prova lhe cabe, em princípio (CPC, artigo 333, I). Significa que o interesse sacrificado pela

insuficiência da prova de que os créditos estejam, de fato, respaldados nas hipóteses permissivas, é o do contribuinte.

Por padecerem de prova bastante a justificá-los, não podem ser admitidos os créditos apropriados pela recorrente sobre a aquisição de **combustíveis e lubrificantes**. A fiscalização recusou-os ao argumento de que a pessoa jurídica os empregaria em veículos e não diretamente no funcionamento de bens de produção, ao que respondeu a recorrente dizendo ter apropriado créditos apenas sobre combustíveis e lubrificantes utilizados pelos veículos vinculados à produção e à distribuição dos produtos. Nem mesmo um início de prova a recorrente produziu nesse sentido, porém. A manifestação de inconformidade e o recurso não trouxeram aos autos sequer um descritivo do processo produtivo, a fim de que o julgador compreendesse a função desempenhada pelos veículos em questão na obtenção dos produtos. Não foram juntadas, nem mesmo por amostragem, notas fiscais de aquisição do combustível que identifiquem os veículos abastecidos. As contas do ativo imobilizado, que poderiam documentar a propriedade dos automóveis e a sua serventia, não foram igualmente exibidas. Enfim, só o que se tem a respeito é a afirmação da recorrente.

Destino semelhante merecem os créditos apropriados sobre os custos com **locação de mão-de-obra**. A auditoria os glosou sob a premissa, equivocada a meu sentir, de que as locações aptas a gerarem o direito devem ter por objeto prédios, máquinas e equipamentos, nos termos do inciso IV, do artigo 3º. Digo equivocada porque, em verdade, a locação de mão-de-obra não passa de uma prestação de serviços: uma prestação de serviços através da qual o contratado disponibiliza ao contratante, geralmente nas dependências deste último, a força de trabalho de empregados seus. É perfeitamente possível, portanto, que sendo o prestador pessoa jurídica domiciliada no País, o serviço de locação de mão-de-obra se caracterize como insumo, na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS do tomador (inciso II). Basta que os empregados do prestador estejam alocados na atividade produtiva da empresa tomadora.

No caso concreto, porém, a insuficiência da prova compromete o reconhecimento do direito creditório. Como a recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar as funções desempenhadas pela mão-de-obra disponibilizada pela pessoa jurídica prestadora e de demonstrar a pertinência das referidas funções com a produção agroindustrial que desempenha, o recurso não pode prosperar neste particular.

Em igual situação estão também os serviços de **elaboração de projetos de engenharia**. A recorrente procura justificar o aproveitamento de crédito sobre o preço correspondente argumentando que a atividade estaria diretamente conectada à obtenção dos produtos a que dá saída e que o investimento em estudos de engenharia seria fundamental à sua atividade. Mas, de que espécie de projeto se cogita? São estudos de engenharia civil, de engenharia de produção, de engenharia ambiental, de engenharia de alimentos? No que, exatamente, são pertinentes à atividade produtiva? Nada disso a recorrente esclarece ou comprova, embora as respostas a estas e outras questões fossem essenciais não apenas para se decidir sobre o direito ao crédito, mas também para se aferir a velocidade da apropriação. Os estudos de engenharia que dão início à construção das instalações produtivas, por exemplo, compõe o respectivo custo de aquisição e, nesse sentido, rende créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas mensais de depreciação. Já projetos de engenharia de produção, a depender do conteúdo, podem consubstanciar insumo da própria atividade industrial, caso em que autorizam o creditamento imediato, sobre a totalidade do preço contratado.

A recorrente apropriou também créditos sobre a **indumentária** do pessoal envolvido com a produção. Estamos falando de botas, luvas, vestimentas, máscaras, capacetes que, segundo afirma a recorrente, são de uso obrigatório por imposição de regras sanitárias. Como não há controvérsia acerca do emprego destes equipamentos apenas na atividade propriamente produtiva – fato admitido pela DRF de origem – nada obsta o direito de crédito, à primeira vista, sob o permissivo do inciso II, do artigo 3º, da Lei no. 10.833/03.

Tenho notícia, inclusive, de que, ao fundamento de que as indumentárias da indústria alimentícia caracterizam insumo para fins de PIS e COFINS, a CSRF reconheceu à ora recorrente o direito de crédito em questão, por ocasião do julgamento de outro feito de que foi parte. Eis a ementa do aresto:

“COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º. LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da COFINS não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos – exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida – é insumo inerente à produção da indústria avícola e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.” (autos no. 13053.000112/2005-18, acórdão no. 9303-01.740)

Um aspecto da questão, entretanto, parece-me não revelado nos autos ora em julgamento. Para que o custo de aquisição da indumentária utilizada na produção seja tratado como base de cálculo do direito ao crédito sob o inciso II, do artigo 3º, é necessário que os itens não sejam ativáveis no imobilizado da pessoa jurídica. Sim, porque se compuserem o imobilizado, o crédito será aproveitado sobre as quotas mensais de depreciação e não imediatamente sobre o custo de aquisição, nos termos do inciso VI e do §1º, inciso III, do artigo 3º. Em outras palavras, para que a recorrente esteja autorizada a se creditar diretamente sobre o preço das indumentárias, os critérios estabelecidos pelo artigo 301 do RIR/99 devem estar satisfeitos: o valor unitário e o prazo de vida útil dos itens não deve exceder o ali estabelecido. Como os autos não documentam em que grupo do ativo a indumentária é escriturada, é impossível aferir a retidão do procedimento adotado pela empresa.

Na manifestação de inconformidade, a recorrente aduz ser locatária (e não proprietária) do vestuário que utilizam seus funcionários da área produtiva. E para documentar a afirmação, traz aos autos a nota fiscal de fls. 181, sacada pela pessoa jurídica locadora da indumentária. Poder-se-ia cogitar, então, de subsunção ao inciso IV, do artigo 3º, segundo o qual é autorizado o crédito sobre o valor dos aluguéis correspondentes a equipamentos utilizados na atividade da empresa.

Olhando mais de perto, porém, nota-se que a única nota fiscal colacionada pela recorrente aos autos respeita a período de apuração diverso destes a que corresponde o ressarcimento pretendido. Enquanto aqui se discute o saldo credor do quarto trimestre de 2006, o documento fiscal de fls. 181 ilustra contrato de locação em vigor em junho de 2007.

Como se não bastasse, no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon) de fls. 11, percebe-se que, no mês de outubro de 2006, por exemplo, o total de despesas incorridas pela recorrente com aluguéis de máquinas e equipamentos somou R\$172.484,31. Sucede que, de acordo com a planilha de fls. 80, a empresa apropriou créditos de PIS e COFINS sobre um total de R\$ 319.605,19 em indumentária, no mesmo mês de

outubro de 2006. Claro está, portanto, que o vestuário utilizado pelos funcionários da produção não provém exclusivamente de locação.

Também o custo com serviços de guincho, por incomprovada a alegação de que estariam associados ao carregamento dos veículos empregados na produção, são incapazes de proporcionar o direito de crédito almejado.

A última glosa a que procedeu a fiscalização respeita ao crédito aproveitado pela recorrente sobre os **serviços de tratamento de efluentes da produção**. Na manifestação de inconformidade, a recorrente advoga o direito aos créditos sustentando que se limita a apropriá-los sobre os dispêndios incorridos no tratamento da água *entrada* na unidade produtiva, utilizada na lavagem e congelamento das carnes. Quanto à água *saida* do estabelecimento para despejo nos rios, afirma não se creditar do custo envolvido no respectivo tratamento.

Não há prova nos autos de que realmente seja assim, contudo. Nada comprova que, de fato, o crédito em debate se restrinja aos custos de tratamento da água que ingressa na agroindústria. Como a recorrente não se desincumbiu do ônus, examinarei a subsistência da glosa sob a premissa de que a própria fiscalização partiu, qual seja, a de se tratar da apropriação de crédito sobre o tratamento de verdadeiros efluentes, de resíduos da atividade industrial.

Neste particular, parece-me perfeitamente aplicável o inciso II, do artigo 3º, da Lei no. 10.833/03. Os dispêndios em que o industrial incorre para remover ou tratar os resíduos do processo compõem o respectivo custo de produção. Não importa que, cronologicamente falando, sucedam o acabamento do produto porque a questão aqui não é temporal. Não importa se o custo é causa ou se é efeito da atividade fabril. Interessa apenas que seja pertinente a ela. Não importa, tampouco, se o tratamento é exigência de norma jurídica cogente ou se, ao contrário, constitui responsabilidade que a própria empresa se atribui.

Mariz de Oliveira, aliás, toma essa espécie de dispêndio para exemplificar o alcance do conceito de insumo:

“Podem ser considerados insumos porque são, e quando sejam, relacionados à produção (...) as seguintes espécies que possivelmente estejam contabilizadas fora do custo, embora pudessem estar dentro dele: os gastos com vigilância da fábrica, o tratamento de efluentes e esgotos da fábrica, e outros semelhantes.” (Ob. cit., p. 49).

Sob relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, a Terceira Turma da CSRF se pronunciou em semelhante sentido. Confira-se:

“Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/PASEP às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

(...)

*Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas **com a remoção de resíduos industriais**, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de PIS/PASEP.” (autos no. 11065.101271/2006-47, j. 09.11.2010).*

Daí porque, neste particular, as glosas me parecem injustificáveis.

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 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 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.

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.

Sendo bem sucedido o recurso neste capítulo, é mister enfrentá-lo, por fim, na parte em que a interessada sustenta seu direito ao ressarcimento do crédito presumido remanescente ao abatimento do PIS e da COFINS por ela devidos. É que o saldo trimestral objeto do pedido em análise compõe-se, em parte, do crédito presumido a que a recorrente tem direito, na condição de adquirente de gêneros agrícolas.

Neste particular, porém, o apelo não prospera. Este órgão administrativo de julgamento tem posição majoritária no sentido de que o crédito presumido do artigo 8º, da Lei no. 10.925/04 tem aplicação restrita para dedução das contribuições incidentes sobre as receitas da agroindústria no mesmo período em que se derem as aquisições, de forma que não haveria direito ao aproveitamento do benefício em períodos subseqüentes ou, ainda, ao ressarcimento e à compensação.

Neste sentido, faço referência ao voto do Conselheiro Luiz Roberto Domingo no acórdão no. 3101-01.185:

“É de notar-se que o crédito presumido foi destinado, exclusivamente, à dedução do valor devido, de modo que, não havendo contribuição a pagar, inexistente o direito de manutenção desse crédito, ou seja, no procedimento de apuração do PIS e da COFINS, acima explicitado, o direito ao crédito presumido de PIS e de COFINS exsurge após a compensação de créditos (apurados a partir das despesas) e de débitos (apurados a partir das receitas), para que, restando saldo a pagar, seja deduzido o crédito presumido da contribuição devida.

Nesse contexto é que está o enunciado prescritivo do art. 8º, §2º, da Lei no. 10925/2004, que estabelece limites no aproveitamento do crédito:

‘Art. 8º (...)

(...)

§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.’

Ao estabelecer que o crédito presumido só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, a interpretação que se extrai do enunciado prescritivo é de ser impossível a utilização do crédito presumido de outro período ou em outro período, de modo que esse benefício não é passível de ser acumulado para formação do saldo credor e, consequentemente, não é passível de ressarcimento.”

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, a fim de reconhecer à recorrente (i) o direito à apropriação de créditos do PIS e da COFINS não cumulativa sobre os custos (bens e serviços) associados à remoção e ao tratamento de efluentes da produção e (ii) o direito ao crédito presumido do artigo 8º, da Lei no. 10.925/04 no equivalente a 60% do valor dos créditos previstos pelo artigo 3º, das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz