



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

**Processo n°** 13053.000094/2009-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-001.041 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de junho de 2011  
**Matéria** PIS - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** DOUX FRANGOSUL AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPEDIMENTO REGIMENTAL DO CARF.**

Nos termos da Súmula n° 2 do CARF, esta instância administrativa não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO.**

**APURAÇÃO.**

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal, podem descontar como créditos as aquisições de insumos, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos (art. 8º, §3º, da Lei nº 10.925/2004), e que variam de acordo com a espécie dos insumos adquiridos.

**EMPREGO**

Na vigência da Lei nº 10.925, de 2004, os créditos presumidos apurados na aquisição de insumos empregados na produção de alimentos só podem ser empregados para dedução das contribuições devidas.

**AGROINDÚSTRIA. CRIAÇÃO DE ANIMAIS PELO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO).**

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de animais poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se de PIS relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria, o parceiro da pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos animais que lhes foram entregues, a ele tocando parte da quantidade produzida. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a

pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.**

Incide a correção monetária sobre os pedidos de ressarcimento, a partir do protocolo deste. Preservação do direito à propriedade e vedação ao enriquecimento sem causa. Inteligência do art. 108 do CTN. TAXA SELIC. Deverá ser observada a taxa SELIC, em analogia ao art. 39, §4º, da Lei n. 9.250/95, a partir de 01.01.96. Precedentes da CSRF.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer o direito à apuração de créditos pela sistemática não cumulativa sobre os insumos aplicados pela recorrente em relação de parceria, na qual o bem produzido pela parceira retorna ao processo produtivo daquela, limitados ao valor do débito incorrido em cada período de apuração. Reconheceu-se, outrossim, a correção dos créditos ora deferidos partir da data da ciência do despacho decisório. Os conselheiros Ricardo Rosa, Paulo Celani e Luis Marcelo Castro acompanharam o relator pelas conclusões, no que se refere à correção monetária dos créditos.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Redator Designado.

## Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

*(...) foram localizadas irregularidades com relação aos créditos decorrentes da sistemática de não cumulatividade de PIS que reduzem o valor a que faz jus o contribuinte.*

*As irregularidades encontradas foram quatro:*

- 1. Valores dos pedidos de ressarcimento sem base na memória de cálculo;*
- 2. Erro na determinação do percentual de exportação;*
- 3. Erro na determinação do montante de crédito presumido agroindustrial;*
- 4. Valores de crédito transportados com erro de meses anteriores.*

*1 - Valores dos pedidos de ressarcimento sem base na memória de cálculo*

*Para instruir o presente processo (...) a empresa apresentou cópia, em meio magnético, da DACON do primeiro trimestre de 2009. Mesmo que o prazo para apresentação da declaração não*

*estivesse aberto, tal Demonstrativo serve no presente momento como planilha auxiliar de cálculo que demonstra a forma de cálculo dos valores do PIS e da COFINS em suas formas não cumulativas.*

*Com base na DACON apresentada, acatando-se todos os valores como verdadeiros, o valor ressarcível, ou seja, créditos de PIS ligados à vendas no mercado externo e vendas tributadas à alíquota zero ou isentas chega a R\$ 2.833.101,40.*

*Desta forma propomos a glosa de R\$ 824.532,26 (...) por falta de demonstração das origens do crédito. (fls. 09/10)*

## *2. Erro no percentual de Exportação*

*A empresa peticionaria exporta a maior parte de sua produção. Porém ao calcular o percentual de participação das vendas no mercado externo na composição do faturamento para fins de classificar os pesos relativos do uso dos insumos a empresa não deduz as devoluções (que são vultosas) ocorridas no período.*

*Para o cálculo dos pesos relativos do mercado interno tributado, mercado interno não tributado e mercado externo, devem ser levados em consideração as vendas líquidas, descontado o valor das devoluções, tanto no mercado interno como nas exportações.*

*(...)*

*Na planilha “DACON 1.0 Elaborado com base nos CFOPS” (...) está demonstrado o cálculo dos valores ressarcíveis levando-se em consideração a proporção correta das vendas. (fl. 10)*

## *3. Erro na determinação do montante do crédito presumido agroindustrial*

*(...) Após exame da documentação e do processo produtivo da empresa verificamos que efetivamente as aquisições feitas no período e sobre as quais foi calculado crédito presumido estão de acordo com o regramento legal sobre o assunto.*

*Porém a empresa não segue as regras legais quanto à forma de cálculo do crédito, chegando a valores acima dos que lhe são efetivamente devidos com base nas notas apresentadas.*

*(...) o contribuinte calcula os percentuais de crédito presumido na alíquota de 4,56% para a COFINS e 0,99% para o PIS, independentemente de sua natureza.*

*(...) claro está à leitura do artigo 8º da Lei 10.865/06 e seu parágrafo 3º de que as alíquotas serão aplicáveis sobre produtos adquiridos de acordo com sua natureza, com alíquotas diferentes para produtos de origem animal, soja e seus derivados e demais produtos agropecuários.*

*(...) foram feitos os cálculos com as alíquotas previstas em lei, sendo de 60% do valor cheio das contribuições para ovos, 50% do valor das contribuições para soja e 35% do valor para os*

*demais produtos, entre os quais incluem-se os animais vivos adquiridos pela empresa.*

*(...)*

*A Frangosul é um abatedouro de aves e suínos que trabalha em regime de parceria (integração) com milhares de criadores que são quem efetivamente cria os animais a serem abatidos.*

*Ao término da criação, quando os animais estão prontos para o abate, parte da produção é considerada como sendo do integrado e parte é de propriedade da empresa, sendo remetida para a unidade abatedoura.*

*Utilizando os dados das notas fiscais em meio magnético entregues pela empresa, observa-se que 10% do valor dos animais recebidos dos criadores integrados, refere-se a vendas, ou seja, em média, 90% dos animais criados pertencem a Frangosul e 10% pertencem aos criadores integrados. O percentual varia muito pouco entre as três criações desenvolvidas de forma que podemos assumir 10% como um percentual dos animais que NÃO pertencem a Frangosul.*

*(...) se analisarmos atentamente o texto do inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 observamos que estes dispositivos autorizam a apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Está claro, nesse comando diante de seu contexto, que a produção há de pertencer à pessoa jurídica que apura o crédito e que essa produção há de destinar-se à venda, a ser por ela realizada. Ora, a parcela das aves que cabe ao produtor integrado não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à venda pela pessoa jurídica (é irrelevante, nesse aspecto a eventual prática de a processadora de frangos adquirir essa parcela do produtor rural).*

*Assim, não se pode admitir que a pessoa jurídica calcule créditos sobre a totalidade da ração e outros insumos empregados na criação dos frangos. Como consequência lógica do explanando no parágrafo anterior, o valor dos créditos a que ela faz jus há de ser proporcional ao quinhão da produção que efetivamente lhe toca. (fls. 11/12)*

*4. Valores de créditos transportados com erro de meses anteriores*

*Os valores do Saldo de Crédito ligado às vendas no Mercado interno Tributado e do Saldo de Crédito ligado às vendas no Mercado Interno Não Tributado foram alterados levando-se em conta o Despacho Decisório dos processos 13053.000042/2009-13 e 13053.000041/2009-79 (...).*

*(...) apurou-se que o contribuinte tem direito ao ressarcimento de créditos de PIS não-cumulativo no valor de R\$ 2.596.539,34 (...)  
(fls. 12/13)*

*Na fl. 20 está anexado o Despacho Decisório DRF/SCS/SAORT nº 144, de 13/07/2009, onde o Sr. Chefe da Seção de Orientação*

*e Análise da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul (RS), por delegação de competência, tendo como base a informação fiscal, resolveu reconhecer o direito creditório da empresa frente à Fazenda Pública da União, referente ao ressarcimento de PIS não-cumulativo exportação do 1º trimestre de 2009, no valor de R\$ 2.596.539,34, e homologar eventuais compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido. Determinou fosse dada ciência à contribuinte, ressaltando-lhe o direito de interposição de manifestação de inconformidade no prazo legal.*

*A seguir foram anexados PER/DCOMP e documentos de processamento de compensações, tendo sido autorizada a emissão de Ordem Bancária (fl. 167). A contribuinte teve ciência em 11/08/2009 (fls. 170/172) e, não conformada com o despacho proferido pela autoridade administrativa de origem, apresentou em 09/09/2009, através de procuradora (fls. 173/199 e 202/211), sua manifestação contrária, onde aponta os seguintes argumentos:*

#### *DA TEMPESTIVIDADE*

*· entende que a manifestação de inconformidade que apresenta é tempestiva.*

#### *DAS RAZÕES DE FATO E DE DIREITO*

*· a empresa protocolou Pedido de Ressarcimento oriundo de saldo credor de PIS não-cumulativo vinculado à receita de exportação registrado na escrita fiscal, relativamente ao 1º trimestre de 2009, tendo sido cientificada de despacho decisório que reconheceu e homologou parcialmente o seu direito. Transcreve partes da análise realizada pelo agente fiscal;*

*· em relação à glosa indevida relativa aos valores dos pedidos de ressarcimento sem base na memória de cálculo – falta de demonstração da origem do crédito no DACON, refere que a integralidade do valor dos créditos presumidos apontados a título de PIS é verdadeira, legítima, considerando as determinações legais no que tange ao aproveitamento do referido crédito;*

*· os valores dos pedidos de ressarcimento foram devidamente demonstrados, tanto quanto aos créditos apurados à alíquota de 1,65%, como também no que tange aos créditos presumidos – atividades agroindustriais. Foram demonstrados, também, os créditos vinculados à receita tributada no mercado interno, não tributada no mercado interno e de exportação;*

*· o sistema disponibilizado pela RFB para demonstração do crédito (ficha 14 - Controle de utilização dos Créditos no Mês – PIS regime não-cumulativo) impossibilita a empresa de indicar a utilização dos referidos saldos dos créditos apurados de acordo com a ficha 06-A, na parte relativa aos créditos presumidos atividades agroindustriais, porquanto não há campos específicos para tanto;*

· *conclui ser errônea a glosa sobre divergências entre o preenchimento do PER/DCOMP e o DACON, no que se refere a apuração do crédito decorrente de aquisições no mercado interno, regime não-cumulativo e de importação regime não-cumulativo, eis que devidamente demonstrados. A ausência de formulário magnético impossibilitou a empresa de apontar a utilização dos saldos dos créditos apurados;*

· *a documentação que anexa comprova que foi inteiramente atendida a obrigação acessória, permitindo a verificação da existência do crédito e de sua correta apuração;*

· *ainda que se entenda como insuficiente a apuração das origens dos créditos, haveria apenas mero descumprimento de obrigação acessória, o que não ocorre no presente caso, tendo a empresa se utilizado de sistema disponibilizado pelo Fisco para fazer as demonstrações;*

· *ainda que fosse mero descumprimento de obrigação acessória, não se poderia determinar o afastamento do ressarcimento integral do crédito presumido da contribuição para o PIS e da COFINS, eis que é válido e sua dedução está expressamente prevista na Lei 10.925/04 (art. 8º). Além disso, a restituição ou compensação do crédito presumido está prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, bem como no art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005;*

· *o próprio caput do art. 8º da Lei 10.925/2004 determina que a apuração do crédito presumido postulado pela manifestante seja efetuada sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sustentando o procedimento realizado pela ora Manifestante e determinando a reforma da respeitável decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul.*

#### **DO RECONHECIMENTO DA MANIFESTANTE QUANTO AO ERRO APONTADO NA DETERMINAÇÃO DO PERCENTUAL DE EXPORTAÇÃO**

· *a empresa concluiu que deveria ter efetuado o desconto das devoluções de exportação. Concorda com o apontamento efetuado pela autoridade fiscal, informando que já alterou o procedimento para períodos posteriores. Entende que o restante do ressarcimento pleiteado deve ser homologado em sua integralidade.*

#### **DO EQUÍVOCO FISCAL EM APONTAR ERRO DA MANIFESTANTE NA DETERMINAÇÃO DO MONTANTE DO CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL**

· *inexiste qualquer erro na apuração do crédito presumido agroindustrial, tendo o Fisco partido de premissas equivocadas. Não procede a glosa efetuada pela autoridade fiscal na forma de apuração daquele crédito ao aplicar percentuais inferiores (35% e 50%) sobre as aquisições dos insumos/produtos agropecuários, em detrimento do percentual devidamente utilizado pela empresa, qual seja de 60%, conforme legislação aplicável à matéria;*

*· inexistiu qualquer erro da empresa na apuração do montante do crédito presumido agroindustrial, nem tampouco no preenchimento do DACON relativamente ao valor a ser ressarcido, em razão de que se equivocou a autoridade fiscal ao proceder ao indevido ajuste nos valores totais das aquisições de insumos/produtos agropecuários, geradores de crédito, eis que foi utilizado arbitrariamente um redutor no percentual de 10% sobre as mencionadas aquisições. O montante dos insumos adquiridos foram integralmente utilizados no processo produtivo da empresa.*

**DA DEVIDA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 60 POR CENTO NA APURAÇÃO DO MONTANTE DO CRÉDITO PRESUMIDO**

*· não assiste razão ao agente fiscal quanto ao recálculo do montante de crédito presumido, eis que afastou a alíquota de 60% incidência em decorrência do produto final produzido pela empresa, em contrariedade ao caput do art. 8º da Lei nº 10.925 de 2006. O agente fiscal considerou para fins de apuração os produtos adquiridos para a obtenção do produto final de origem animal, reduzindo indistintamente os percentuais para 35% e 50%;*

*· conforme o caput do art. 8º, combinado com o § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, há que ser considerado para fins de apuração do crédito a cadeia produtiva e o produto final desenvolvido pela manifestante, e NÃO os insumos que estão sendo utilizados para tanto. Assim estão corretos os valores informados pela empresa em DACON. As diferenças apuradas pelo agente fiscal decorrem do indevido afastamento da norma prevista no § 3º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;*

*· da análise do caput do art. 8º, combinado com o § 3º, I, da Lei nº 10.925, de 2004, entende-se que o benefício da dedução do crédito presumido de PIS e de COFINS decorre da produção de mercadoria de origem animal (aves e suínos de corte), classificada no capítulo 2 da NCM Nomenclatura Comum do Mercosul, destinada à alimentação humana ou animal. Assim, a empresa faz jus à apuração do crédito presumido à alíquota de 60%;*

*· refere à forma de apuração, entendendo estar claro que os produtos fabricados pela empresa se classificam no capítulo 2 da NCM, tendo, por esta razão, o direito de aplicar o percentual de 60% para cálculo do crédito presumido incidente sobre a totalidade dos insumos utilizados no processo produtivo. Tais insumos são empregados exclusivamente para obtenção do produto final, na forma de produção agrícola integrada;*

*· os valores informados pela empresa merecem ser integralmente acolhidos pela DRJ, eis que foram apurados conforme a Lei nº 10.925, de 2004;*

*· ao contrário do entendimento da autoridade fiscal, o caput do art. 8º da lei nº 10.865, de 2006, combinado com o § 3º, I, determina que o crédito presumido à alíquota de 60% decorre*

*DO PRODUTO FINAL da empresa e não dos produtos/insumos adquiridos para sua elaboração;*

*· embora a autoridade fiscal não tenha sequer fundamentado a glosa sobre a redução da alíquota de apuração do crédito para os percentuais de 35% e 50%, denota-se que tenha se utilizado da aplicação da IN SRF nº 660 (art. 5º), invertendo a ordem prevista no art. 8º, I, da Lei nº 10.865, de 2006, eis que afirma que as alíquotas serão aplicáveis sobre os produtos adquiridos de acordo com a sua natureza;*

*· segundo a decisão impugnada, deverão ser considerados os insumos utilizados na cadeia produtiva para fixação da alíquota do crédito presumido de PIS e de COFINS. Todavia, esse entendimento, bem como a IN/SRF 660/2005 afrontam a determinação contida na Lei 10.865/06 e não pode ser mantido de forma a reduzir o direito da manifestante e dos demais contribuintes no que tange ao aproveitamento do referido crédito;*

*· não há como se conformar com o despacho decisório no sentido da aplicação dos percentuais de 35% e 50% para cálculo do crédito presumido, eis que os insumos utilizados pela empresa se destinam exclusivamente para fabricação de produtos de origem animal destinados à alimentação humana ou de animais, classificáveis no capítulo 2 da NCM. A desconsideração do percentual de 60% para a atividade desenvolvida pela empresa reduz ilegalmente o montante do crédito a que tem direito.*

#### *DA OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE*

*· o procedimento fiscal, ao atender ao disposto na IN SRF nº 660, de 2006, está afrontando a norma legal prevista no § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com ofensa ao Princípio Constitucional da Legalidade. Houve imputação indevida dos percentuais de 35% e 50%, reduzindo o crédito presumido da empresa, não tendo havido fundamentação eficaz, considerando que a Lei nº 10.925, de 2004, ampara o procedimento que a empresa adotou;*

*· a autoridade fiscal, como parte da Administração Pública, não atendeu aos requisitos legais, ou seja, não observou a determinação contida na Lei nº 10.925, de 2004 (art. 8º, § 3º, I), afrontando a legalidade e demais princípios constitucionais elencados no art. 37 da CF, sem os quais não se aperfeiçoa de validade o ato administrativo. Registra posicionamento do Conselho de Contribuintes;*

*· embora os fundamentos do despacho decisório não tenham sido claros para o afastamento da alíquota de 60%, os apontamentos da autoridade fiscal revelam que tenha se utilizado do art. 5º da IN SRF nº 660, de 2006, considerando os insumos empregados na cadeia produtiva para a fixação da alíquota;*

*· ocorre que tanto o art. 5º da IN SRF nº 660, de 2004, quanto à glosa sobre o montante do crédito presumido agroindustrial, decorrente da redução da alíquota, afrontam a legalidade. No caso concreto, a autoridade fiscal arbitrou alíquotas diversas*

*daquelas previstas no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, sem ao menos fundamentar o procedimento adotado. Colaciona entendimentos doutrinários;*

*· com base em manifestação do Conselho de Contribuintes entende pela nulidade da decisão proferida;*

*· a omissão dirigida à empresa, sem qualquer fundamentação, por meio de um ato administrativo, é ilegal, eis que não pode um órgão executivo inovar em sede legislativa, uma vez que somente as normas que observem o art. 59 e seguintes da CF, sendo lei em sentido formal e material, tem o poder de inovar na ordem jurídica;*

*· a autoridade fiscal não respeitou ditames da CF, estando o ato eivado de nulidade, além de ilegal, ferindo outros princípios constitucionais, tais como, da motivação, da razoabilidade jurídica, da ampla defesa e contraditório, extrapolando sua função meramente executiva, de cumprir a lei;*

*· está ausente no processo a motivação do despacho decisório, sem justificativa explícita para o afastamento arbitrário do percentual de 60% para fins de apuração do crédito presumido, o que se revela imprescindível para a compreensão da decisão e para a defesa;*

*· a autoridade fiscal violou norma constitucional e afrontou o princípio da legalidade, quando negou à empresa a aplicação do percentual de 60% sobre os insumos para fins de cálculo do crédito presumido, bem como quando reduziu indevidamente em 10% totalidade da base de cálculo do referido crédito, afrontando disposições contidas na Lei nº 10.925, de 2004.*

#### **DA CONSIDERAÇÃO INTEGRAL DOS INSUMOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE PRODUTIVA – CRIAÇÃO DOS ANIMAIS – CADEIA PRODUTIVA – INTEGRADOS**

*· o agente fiscal faz errônea interpretação e expressamente impõe a glosa por iniciativa própria, não atendendo ao comando legal: podemos assumir 10% como um percentual de animais que NÃO pertencem a Frangosul. Tal presunção fiscal não pode prevalecer, eis que contrária à lei e à realidade fática da empresa;*

*· não há que se falar em utilização parcial dos insumos fornecidos para a engorda e criação dos animais na produção e venda pela empresa, consoante se verifica claramente de seu objeto social, bem como dos contratos que mantém de produção agrícola integrada, além das notas fiscais de remessa de insumos e entregas dos animais em idade para abate. O agente fiscal, talvez por desconhecer o processo produtivo da empresa, extrapola os ditames da lei;*

*· não foi computada a totalidade dos insumos fornecidos pela empresa para fins de apuração do crédito presumido previsto em lei e, sequer, foi considerada que a parcela de frangos*

*relativa ao produtor rural do processo integrado acaba sendo toda adquirida pela empresa;*

*· o agente fiscal informa que 10% dos animais recebidos dos criadores integrados se refere a vendas dos mesmos para a empresa, ou seja, em média 90% dos animais criados pertencem à esta (retornam apenas como remessa dos integrados) e 10% pertencem aos criadores integrados (retornam à empresa como venda dos integrados) a fim de reduzir a base de cálculo do crédito presumido;*

*· tais argumentos são infundados, eis que entre a empresa e o produtor integrado existe um contrato de parceria rural, mediante o qual o produtor integrado concorre tão somente com a sua força de trabalho e disponibilização de seu espaço físico, não sendo transferido a ele o ônus com gastos de aquisição dos animais e insumos para a manutenção das aves, sendo que tal ônus é integralmente da manifestante. Cita disposição do Estatuto da Terra (art. 96) e refere ao contrato de parceria rural (fala sobre a estipulação das obrigações das partes) e ao objeto social da empresa e faz análise do processo de produção integrada;*

*· enfatiza que ao final da criação dos animais todo o custo com os insumos fornecidos pela manifestante, no sistema de parceria, os quais contribuíram para que as aves atingissem o estágio ideal para o abate, foi integralmente suportado por esta e, portanto, faz jus ao crédito presumido incidente sobre a totalidade desses insumos;*

*· o crédito presumido relativo às atividades agroindustriais merece ser totalmente homologado, visto que o procedimento utilizado no sistema de produção integrada atende ao dispositivo legal previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, combinado com o inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;*

*· o processo de produção da empresa é integrado e o produto final é o animal para o abate, criado com insumos com controle de qualidade total. Transcreve conceitos doutrinários e lição sobre avicultura e sistema de integração;*

*· vê-se no sistema de integração a configuração de uma sociedade de fato com elementos de parceria, não possuindo tal sociedade personalidade jurídica, de tal modo que um dos integrantes dessa forma societária está constituído como uma empresa, sendo esta a responsável pelos compromissos fiscais junto a terceiros;*

*· em face da natureza de sociedade de fato que se estabelece neste processo de integração, verifica-se a responsabilidade integral da empresa no processo evolutivo e produtivo das aves, objetivando o resultado final (objeto definido), possuindo total controle de qualidade do produto animal destinado ao consumidor final;*

*· a empresa adquire todos os insumos e efetua o recolhimento de seus tributos pontualmente aos cofres públicos, fazendo jus ao ressarcimento integral do crédito presumido nos termos da lei, incidente sobre os bens e serviços, utilizados como insumo na*

*prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;*

*· não há como ser permitida a glosa efetuada pelo Fisco em situação inovadora quanto ao montante do ressarcimento dos créditos sobre os insumos utilizados pela empresa no processo produtivo. Não deve ser mantido o relatório fiscal e parecer que acompanham o despacho decisório, eis que contrários à lei, à doutrina e aos princípios constitucionais tributários, em especial, da legalidade, da motivação, da ampla defesa e contraditório e da razoabilidade.*

#### *DAS OPERAÇÕES DECORRENTES DO SISTEMA DE CONTRATO DE PRODUÇÃO AVÍCOLA INTEGRADA*

*· elucida o que ocorre nas fases da operação decorrente dos contratos de produção avícola integrada, buscando deixar claro que a quantidade de insumos empregada na criação dos animais, para fins de determinação do crédito presumido postulado, é toda fornecida pela empresa, sendo os custos integrais por ela suportados. Refere a exemplos práticos e assevera que os custos dos insumos enviados ao produtor rural para a criação das aves foram totalmente suportados pela empresa. Em razão disso, merece o aproveitamento do montante integral do crédito presumido a esse título;*

*· são infundadas as assertivas da autoridade fiscal no sentido de que a ração e outros insumos fornecidos pela empresa não se destinam integralmente a sua própria produção. Há, sim, que ser considerada a aquisição, pela empresa, da parcela dos animais criados pelo produtor rural;*

*· do mesmo modo, a análise das cláusulas do Contrato de Produção Avícola Integrada são determinantes na comprovação de que a totalidade dos insumos utilizados na criação das aves até o estágio de abate, são fornecidos pela empresa e, em razão disso, geram direito ao crédito presumido postulado sobre os mencionados insumos.*

#### *DA VERIFICAÇÃO DO CONTRATO DE PRODUÇÃO AVÍCOLA INTEGRADA*

*· além da análise das notas fiscais de remessa dos insumos ao produtor rural integrado, bem como daquelas de retorno das aves prontas para o abate, as cláusulas de obrigações fixadas no contrato de produção avícola integrada corroboram no sentido de que a totalidade dos insumos subsidiados pela empresa devem ser consideradas para fins de apuração do crédito presumido postulado. Faz análise de contrato;*

*· dentre as obrigações do produtor integrado denota-se que não está presente o fornecimento de rações, demais insumos e medicamentos. O custo da parceria, no que se refere ao fornecimento de insumos para a criação dos animais é exclusivo da empresa, que, em razão disso, detém o direito ao **creditação integral a esse título;***

· da definição doutrinária, bem como de normas extraídas do Estatuto da Terra, verifica-se que atividades desenvolvidas por empresa agroindustrial e produtores rurais apresenta-se em forma de sociedade de fato ou parceria. Entretanto, as obrigações de cada um deles na contratação não se confunde e, por conseqüência, os incentivos fiscais decorrentes de cada atividade/investimento também são individualizados;

· deve ser afastado o redutor da base de cálculo do crédito presumido a ser concedido em favor da empresa;

· ao integrado cabe o engorde dos animais, utilizando-se, para tanto, da totalidade dos insumos fornecidos pela pessoa jurídica, cujos custo são suportados integralmente por esta. A produção integral, ao final, pertencerá à pessoa jurídica que apura o crédito presumido, sendo destinada à venda, por ela realizada, diferentemente do que alegado pela Fiscalização.

#### DA EQUIVOCADA GLOSA RELATIVA AOS VALORES DE CRÉDITOS TRANSPORTADOS COM ERRO DE MESES ANTERIORES

· a autoridade fiscal afastou parte do aproveitamento dos créditos presumidos sob a alegação de que houve transporte de valores do saldo de crédito ligado a vendas no mercado interno tributado e do saldo de crédito ligado a vendas no mercado interno não tributado, os quais teriam sido alterados considerando os despachos decisórios proferidos nos processos n<sup>os</sup> 13053.000042/2009-13 e 13053.000041/2009-79;

· a diferença apontada pelo agente fiscal no saldo de anos anteriores tem origem na adoção de critérios inapropriados pela Fiscalização, os quais não se coadunam com aqueles que a empresa vem utilizando, inclusive em períodos anteriores, para apuração dos créditos de PIS e de COFINS, que sempre foram devidamente apresentados e informados à RFB através de DACONS, em consonância com a legislação;

· requer seja efetuada perícia para que a RFB demonstre:

a) qual o período inicial em que essas divergências começaram a ocorrer;

b) quadros comparativos, apontando as divergências detectadas, mês a mês, desde sua origem até o período referente ao 1<sup>o</sup> trimestre de 2009;

c) composição, mês a mês, de quais foram os itens que contribuíram na apuração de tais divergências, desde a origem até o 1<sup>o</sup> trimestre de 2009;

d) informação do fundamento para desconsideração do direito de tais valores.

· ressalta que faz jus ao montante de saldo de créditos de meses anteriores, apontados em sua escrituração contábil e fiscal. Protesta fazer prova por todos os meios admitidos em lei que o referido saldo foi apurado com base na legislação aplicável à matéria;

· *postula seja acatado o pedido de reconhecimento do saldo de créditos de meses anteriores por ser justa medida, além do que, em razão de que não pode a Fiscalização arbitrariamente glosar parte do referido saldo sem sequer demonstrar claramente o critério utilizado para tanto, donde há impedimento para o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório. A empresa deve demonstrar que merece a homologação integral do saldo de créditos de meses anteriores.*

#### DO DIREITO AO RESSARCIMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO

· *a autoridade fiscal, embora tenha homologado o ressarcimento ao crédito de PIS não-cumulativo, com determinação para depósito desse montante na conta indicada pela empresa, afastou parte do ressarcimento do crédito, utilizando-se de procedimentos que ofendem a lei;*

· *essa imposição merece ser reformada, eis que a Lei nº 10.925, de 2004 (art. 8º), autorizou expressamente a dedução do crédito presumido da contribuição para o PIS e da COFINS, nos exatos termos em que foi apurado pela Manifestante;*

· *o próprio caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, determina que a apuração do crédito presumido postulado pela empresa seja efetuada sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;*

· *tendo em vista a atividade desenvolvida pela empresa, bem como seu produto final, qualquer vedação imposta pela IN SRF nº 660, de 2006, inexistente em matéria de lei, deverá ser afastada, considerando especialmente os ditames da Lei nº 10.925, de 2004, com a conseqüente reforma da decisão recorrida e a restituição da integralidade dos créditos postulados pela inaplicabilidade da referida norma infralegal.*

#### DA NECESSIDADE DE PERÍCIA

· *a imposição ilegal produzida pela autoridade fiscal (consideração indiscriminada dos percentuais de 35% e 50% para cálculo do crédito presumido postulado), conduz ao requerimento de perícia para revisão dos cálculos apresentados pela RFB, visto que o valor do crédito presumido a título de PIS apontado pela empresa está de pleno acordo com a legislação de regência (exceto no que tange ao ajuste a ser efetuado relativamente ao valor das devoluções de exportação);*

· *a empresa protesta pela produção de prova pericial, apresentando seus quesitos a fim de restarem indubitáveis suas alegações, devendo na perícia, o Sr. Perito responder:*

*a) se no cálculo da apuração do crédito presumido foram observadas as mercadorias produzidas pela manifestante e a classificação pela NCM, considerando o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004?*

b) se no montante do crédito presumido apurado em favor da manifestante foi observado o critério quanto ao produto de origem animal, para fins de definição da alíquota a ser aplicada sobre os insumos, considerando os termos do inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004?

c) qual o período inicial em que as apontadas divergências sobre os valores dos saldos de crédito ligados às vendas no Mercado Interno Tributado e no Mercado Interno Não Tributado começaram a ocorrer?

d) quadros comparativos, apontando as divergências detectadas, mês a mês, desde sua origem até o período referente ao 1º trimestre de 2009;

e) composição, mês a mês, de quais foram os itens que contribuíram na apuração de tais divergências, desde a origem até o 1º trimestre de 2009;

f) informação do fundamento para desconsideração do direito de tais valores.

· nomeia seu perito.

#### CONCLUSÃO

· protocolizou pedido de ressarcimento de PIS não-cumulativo exportação relativo ao 1º trimestre de 2009, de acordo com a legislação vigente, que foi homologado parcialmente;

· à exceção do ajuste a ser efetuado em razão do valor das devoluções de exportação que deveria ter sido diminuído do valor informado, a empresa entende ser merecedora do ressarcimento integral postulado;

· é errônea a glosa no que se refere à divergência entre o preenchimento do PER/DCOMP e do DACON (apuração de crédito decorrente de aquisições no mercado interno, regime não-cumulativo e importação regime não-cumulativo), eis que devidamente demonstrados em fichas próprias do DACON, enquanto que a ausência de campo específico no formulário magnético impossibilitou o apontamento da utilização dos saldos de créditos apurados;

· a documentação disponível e a transmissão do DACON comprovam o cumprimento da obrigação acessória e permite a verificação da existência do crédito e de sua correta apuração, não havendo de permanecer o afastamento a este título;

· restou comprovado que inexistiu irregularidade no preenchimento do DACON relativamente ao valor ressarcível, em razão de que houve equívoco da autoridade fiscal quanto ao ajuste nos valores totais das aquisições de insumos/produtos agropecuários, geradores de crédito presumido. Houve utilização arbitrária e incorreta de redutor em percentual de 10% sobre aquelas aquisições, visto que o procedimento da empresa na utilização do crédito decorre do fato de que é responsável pela integralidade dos custos do montante dos

*insumos empregados no processo produtivo e está previsto no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;*

*· devem ser afastadas as indevidas aplicações de percentuais inferiores a 60%. As alíquotas de 35% e 50%, previstas nos incisos II e III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, sobre as aquisições de insumos/produtos agropecuários, são indevidas, eis que não se coadunam com a atividade desenvolvida pela empresa e não estão de acordo com a legislação de regência, sendo cabível, inclusive, perícia sobre este aspecto;*

*· deve ser acolhida a manifestação de inconformidade no que se refere à homologação integral do pedido de ressarcimento, em razão de que a Lei nº 10.925, de 2004, (art. 8º), simplesmente autorizou a dedução do crédito presumido do PIS ou da COFINS, não trazendo qualquer restrição quanto à forma dessa devolução, não podendo haver imposição contrária e desfavorável à empresa por meio de norma infralegal, no caso a IN SRF nº 660, de 2006;*

*· embora o reconhecimento do ajuste a ser efetuado (devoluções de exportação), o ressarcimento postulado há que ser homologado em sua integralidade, consoante os fundamentos de fato e de direito amplamente explicitados.*

#### *DO PEDIDO*

*· a empresa reconhece a glosa relativamente ao valor das devoluções de exportação, a ser diminuído do valor informado, e requer:*

*a) seja acolhido o pedido de perícia, eis que atendidos os requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação alterada pela Lei nº 8.748, de 1993, com a determinação de que o Perito responda os quesitos apresentados;*

*b) o julgamento da total procedência de sua manifestação de inconformidade, para que seja reformado o Despacho Decisório DRF/SCS/SAORT nº 144/2009, na parte que inadmitiu o crédito presumido de PIS, objeto de postulação, aplicando-se os ditames da Lei nº 10.925, de 2004, reconhecendo a totalidade do direito creditório da Manifestante e deferindo integralmente o pedido de ressarcimento formulado, acrescido, ainda, de correção monetária e taxa SELIC.*

*· pede deferimento.*

*Após a manifestação de inconformidade estão anexados os documentos de fls. 212/380.*

*O Órgão de origem despachou na fl. 381.*

Ponderando as razões aduzidas pela recorrente, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pelo indeferimento do pedido de ressarcimento, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009*

*ATOS ADMINISTRATIVOS. EXISTÊNCIA DE ILEGALIDADES. AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.*

*Compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar questões que envolvam ilegalidade de atos legislativos ou normativos, bem como de afronta a princípios constitucionais.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.*

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009*

*CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.*

*De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, não incide atualização monetária sobre créditos de PIS objeto de ressarcimento.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009*

*CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.*

*A simples apresentação de DACON não tem o condão de comprovar que os créditos apurados e utilizados no PER/DCOMP tiveram origem em vendas para o mercado externo.*

*AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.*

*Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal, podem descontar como créditos as aquisições de insumos, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos.*

*AGROINDÚSTRIA. CRIAÇÃO DE ANIMAIS PELO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO).*

*A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de animais poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se de PIS relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria, o parceiro da pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos animais que lhes foram entregues, a ele tocando parte da quantidade produzida. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será*

*proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.*

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.**

*A partir de 1º de agosto de 2004, os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue o seu ressarcimento.*

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

Regularmente intimado, o contribuinte manejou o Recurso Voluntário em análise, pelo qual basicamente reitera os argumentos já deduzidos em sua manifestação de inconformidade. Em relação a esta, inova quando aduz ter havido o acórdão *a quo* ofendido aos princípios da ampla defesa e do contraditório por ter se esquivado quanto a apreciação da inconstitucionalidade de normas por si reputadas como tal. Também inova em relação a sua manifestação de inconformidade ao pugnar pela recomposição, nos períodos de apurações anteriores, dos saldos de créditos vinculados ao tema em apreço.

De resto, insurge-se mais uma vez: (i) quanto às glosas relacionadas às divergências entre o PER/DCOMP e as DACON's; (ii) a legitimidade na utilização da alíquota de 60% (sessenta por cento) de que versa o inciso I, do §3º do art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, vez que o legislador teria tomado como premissa para a aplicação de cada uma das alíquotas estipuladas o produto fabricado/produzido pelo beneficiário do crédito presumido; e, (iii) a possibilidade de tomar créditos sobre o custo com ração animal, por si suportado, ainda quando o produto final seja produzido por terceiro em regime de parceria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Redator Designado

Em face do encerramento do mandato do Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes, me autodesignei para redigir o acórdão. Reproduzo o voto lido em sessão:

*Verificado o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade recursal no caso sob análise, tomo conhecimento do recurso respectivo.*

*Já adentrando ao exame do recurso em si, e tal qual retratado no relato supra, a Recorrente empreende algumas insurgências em relação a atos comissivos e omissivos aos quais ela reputa terem incorrido em ofensa à Constituição. A suposta ofensa a legalidade pelo prestígio à atos normativos administrativos e não à lei em sentido estrito, assim como a defendida falta de motivação ou a negativa em se apreciar a inconstitucionalidade de reputados por inconstitucionais pelo recurso em julgamento.*

*Neste particular, sem que ao menos adentremos na análise das reputadas ofensas, somos levados a corroborar com a postura*

*adotada pela instância de piso ao não se pronunciar sobre tais ofensas a si apresentadas. É que às instâncias administrativas são impostas limitações regimentais quanto à análise da constitucionalidade, tendo esta matéria, inclusive, já sido alvo de enunciado sumular no âmbito do CARF (Súmula 2).*

*Ultrapassada esta questão, a lide fica restrita basicamente a análise de três questões que contribuíram às glosas/rejeição de parte dos créditos pleiteados pela Recorrente, a saber:*

*(a) (in)correção da aplicação dos percentuais versados em forma progressiva nos incisos do §3º, do art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004;*

*(b) possibilidade de tomar a Recorrente créditos oriundos da sistemática não cumulativa do PIS/PASEP nas aquisições de insumos a serem aplicados em relação de parceria; e, (c) aproveitamento dos créditos de que trata o art. 8º da Lei n.º 9.925/2004 além da mera dedução dentro do respectivo período de apuração com a própria contribuição ao PIS a Cofins.*

*Demais matérias como as glosas relacionadas às divergências entre os valores solicitados em PER/DCOMP e DACON's, assim como o pedido de diligência pericial, por entendermos correlatos aos itens arrolados acima, serão tratados ao longo do exame daqueles.*

*Pois bem.*

*No que remonta ao primeiro ponto, deve-se observar que foi a Lei n.º 10.637, de 2002, quem inseriu o PIS dentro do regime de apuração não-cumulativa, sendo esta, portanto, quem trata dos créditos básicos vinculados a este sistema de apuração não cumulada.*

*Foi entretanto, a Lei n.º 10.925, de 2004, por seu art. 8º, que em forma de crédito presumido assegurou o aproveitamento de créditos sobre as aquisições, efetuadas à pessoas físicas ou cooperados pessoa física, de insumos aplicados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal (nela especificadas) e destinados a alimentação humana ou animal.*

*O §3º do aludido dispositivo é quem define a forma de apuração do crédito em questão. Atente-se para a sua redação:*

*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, 2101.11.10 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 n's 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. (Redação dada pela Lei nº11.051, de 2004)*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº11.196, de 21/11/2005);*

*II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº11.051, de 2004).*

*§ 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, 1516.10, 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 nºs 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 nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.*

*Na realidade, o objeto da lide, no caso, se a aplicação das alíquotas acima destacadas estariam vinculadas ao bem produzido pelo beneficiário do crédito presumido ou ao insumo adquirido para a produção do mesmo bem, não se resolve à partir de uma interpretação literal do texto legal. Aliás, são manifestadamente retóricos as considerações de ambas as partes quando enaltecem a clareza do texto, de indiscutível obscuridade no que tange ao critério para a definição da alíquota a ser aplicada.*

*A solução à questão, distante da literalidade do texto legislativo, está em sua teleologia do dispositivo ou na mens legis.*

*Atente-se. A legislação em questão sucedeu intensa discussão travada logo após a instituição do regime não cumulativo para o PIS e para a COFINS, especificamente sobre a possibilidade da tomada de créditos nas aquisições efetuadas à pessoa física. Os reclames partiam principalmente do setor agropecuário, aonde estão reunidos os maiores produtores de mercadorias para consumo humano ou animal. Aliás, cujos negócios possuíam e possuem como característica marcante a aquisição de insumos de produtores rurais pessoas físicas.*

*Como argumento mais substancial, defendia-se exatamente que embora as pessoas físicas não fossem contribuintes do PIS e da COFINS, na produção dos bens por estes negociados, eram indiscutivelmente utilizados insumos tributados pelas aludidas contribuições.*

*A graduação constante dos incisos do citado §3º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, então, entendemos nós, **adota como referência o insumo adquirido pelo beneficiário, não o produto por este produzido**, como quer fazer crer a recorrente. E isto por uma lógica simples: **O crédito que se pretende assegurar de forma presumida é aquele decorrente dos insumos onerados pelo PIS e pela COFINS e suportados pelo produtor pessoa física, não contribuinte destas contribuições.** Assim, as alíquotas decrescentes são inversamente proporcionais ao custo de produção dos bens (insumos) de que farão uso o beneficiário do crédito presumido em seu processo de produção.*

*Por estas razões, entendemos que agiu com acerto a instância a quo ao manter a glosa sobre os créditos tomados com base na alíquota máxima do §3º, do art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, aplicando, conforme o caso, os percentuais de 35 e 50%. Ainda sobre este tema, tendo sido ele aqui definido mediante premissa de direito, em prejuízo ou esvaziando de qualquer sentido o esclarecimento fático-probatório quanto à natureza do bem produzido pela Recorrente, entendemos pela impertinência da diligência pericial requestada.*

*O segundo ponto acima indicado está **relacionado à possibilidade da pessoa jurídica tomar créditos, na forma do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003, sobre insumos por ela fornecidos a parceiro para a produção de bens, mediante contraprestação, em favor daquela primeira.***

*Para a correta aplicação da norma jurídica contida no art. 3º acima citado, convém inicialmente conhecermos em detalhes a operação de remessa de insumos a terceiro parceiro.*

*Conforme se infere dos autos, a recorrente processa/industrializa frango, iniciando seu processo produtivo com a criação das aves. Por razões que não interessa ao deslinde da lide, terceiriza parte da criação dos animais a parceiros, fornecendo a estes insumos (ração). Tais animais, por seu turno, retornam à recorrente e são re-inseridos no seu processo produtivo, de modo a que entendemos que a melhor exegese do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003, é a que permite ao recorrente a apuração de créditos decorrentes da*

sistemática não cumulativa do PIS. Atente à redação do dispositivo mencionado:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

II - **bens** e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e **na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

No que concerne ao aproveitamento, mediante pedido de ressarcimento e fora do período de apuração respectivo, dos créditos assegurados pelo art. 8º da Lei nº 9.925/2004, chegamos à conclusão de que a legislação então vigente militava contra a comentada pretensão.

E não só pela letra do art. 5º da IN SRF nº 660/2006, como afirmou a Recorrente em sua defesa, mas pelas normas jurídicas veiculadas no caput e §2º da própria lei que instituiu o crédito presumido. Ora, se de um lado no caput emerge a autorização para a dedução do crédito apurado com o crédito devido (débito) **“em cada período de apuração”**, do outro, ou melhor, no §2º está textualmente anotado que o crédito, para fins, é aquele calculado sobre os **“bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração”**. Enfim, a restrição é textual.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004, c/c o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 não tem aplicação ao crédito presumido de que versa o art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Aqueles regulam a manutenção creditória relacionadas às saídas à alíquota zero, isenção e imunidade. O último instituiu crédito presumido, em lei especial que veda o pretense aproveitamento.

Já o art. 36 da Lei nº 12.058, de 13/10/2009, por sua vez, efetivamente introduziu no mundo jurídico outras hipóteses para a utilização dos saldos credores de créditos apurados na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, relativos aos bens nele mencionados, especificamente a compensação com quaisquer outros tributos, vencidos ou vincendos, administrados pela RFB, ou ainda o ressarcimento em espécie. Confira-se:

Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Produção de efeito)

**I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados**

***pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;***

***II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.***

*§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:*

*I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao de publicação desta Lei;*

*II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.*

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*A publicação superveniente do citado diploma legislativo, aliado ao texto do §1º, II, que condiciona o exercício da faculdade em testilha a que o protocolo do pleito se dê a partir de 1º/01/2010 para os créditos apurados no curso do exercício de 2009, afasta qualquer dúvida quanto a inviabilidade do pleito da recorrente em pretender o ressarcimento em momento anterior.*

*E a partir da presente constatação é que é possível compreender toda problemática relacionada as divergências entre o pedido de ressarcimento transmitido (PER/DCOMP) e a DACON, estando, aqui também, as instâncias de origem corretas em promover as glosas respectivas. A suposta carência no programa eletrônico da DACON, no que toca a inserção dos saldos credores relacionados aos créditos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, na realidade, estava em sintonia com a legislação de regência que restringia a manutenção do crédito para períodos de apuração subseqüentes.*

*Por fim, no que tange ao pleito da correção monetária sobre os créditos em questão, informados no pedido de ressarcimento apresentado pela Recorrente, divergimos das conclusões exaradas pela Instância a quo, muito embora reconheçamos não se tratar o caso de pleito de repetição de indébito, para a qual existe expressa previsão legal para a atualização com base na SELIC (art. 66, §3º, da Lei n. 8.383/91), mas de pedido de ressarcimento de crédito presumido.*

*Conforme muito bem pontuou a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira em voto vencedor sobre o assunto (Acórdão n. 203-11.501), as posições contrárias à atualização monetária nos ressarcimentos de créditos de IPI subdividem-se entre aqueles que se opõem a qualquer espécie de correção por ausência de disposição legal, e, uma segunda linha, que admitem a correção*

até 31.12.1995, por analogia ao disposto no art. 66, §3º, da Lei n. 8.383, de 30.12.1991.

Segundo esta segunda linha de pensamento, tendo sido introduzida a taxa SELIC pelo §4º, do art. 39, da Lei n. 9.250, de 26.12.1995 (cuja entrada em vigor se deu em 1º de janeiro de 1996), como índice a ser aplicado aos pedidos de compensações ou restituições, a analogia não poderia mais ser invocada por não representar referido índice mera recomposição do poder aquisitivo da moeda (inflação), já que atingiria fatores bastante superiores à inflação.

Deixo de cogitar qualquer espécie de filiação a primeira corrente, pois não admitir a correção monetária sobre os créditos de qualquer espécie, ainda que em sede de pedido de ressarcimento, atentaria contra o direito à propriedade, constitucionalmente assegurado, resultando, ainda, em enriquecimento sem causa do erário federal.

E não se trata aqui em afronta da competência desta instância administrativa, pois inexistente norma positivada que vede a incidência da correção monetária em tais situações. Existe, sim, uma lacuna no Ordenamento Jurídico que abre espaço à aplicação da analogia, nos termos do art. 108 do CTN em outra ocasião já citada.

Diante disto, o mais razoável seria admitir a atualização monetária, vez que tão somente revelaria a preservação do direito de propriedade do contribuinte mediante a manutenção do poder aquisitivo da moeda, aplicando a analogia de que trata o dispositivo acima citado para fazer incidir os índices aplicados aos pedidos/declarações de compensação ou restituição (SELIC), que segundo expõe com propriedade a Julgadora já outrora citada, somente se diferenciam dos pedidos de ressarcimento **“no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornariam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.”** (Acórdão n. 203-11.501).

Ademais, cai por terra qualquer argumentação restritiva que se funde na superioridade da taxa SELIC em relação aos índices oficiais de atualização monetária, constituindo-se verdadeiros juros moratórios, quando passa a se verificar efetiva mora administrativa a partir do protocolo do pedido de ressarcimento.

Por outro lado, enveredar pela não aplicação da analogia mediante a adoção da segunda linha de argumentação acima narrada, seria compactuar com a idéia de que o contribuinte estaria à mercê da boa vontade dos agentes fiscais em homologar seu pedido de ressarcimento, e que,

*independentemente do tempo decorrido, haveria de ser considerado o valor principal.*

*Aliás, seguindo a linha ora defendida, está a jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, conforme se colhe de esclarecedora passagem do voto condutor do Min. José Delgado, relator do Recurso Especial n. 611.905 – RS: “Na hipótese vertente, com muito mais razão se aplica esse entendimento, na medida em que a não aplicação de correção monetária sobre os valores devolvidos tardiamente pela Fazenda Pública colocaria o contribuinte ao arbítrio do administrador que somente faria o ressarcimento quando bem lhe conviesse, mantendo os valores em seu poder, só os entregando ao seu titular quando já corroídos pela inflação. Tal fato, como se vê, contraria a própria lógica, pois não pode o Estado negligenciar e ficar imune aos efeitos de sua conduta.*

*(...) A jurisprudência desta Corte é remansosa no sentido de que as regras atinentes à repetição de indébito são extensíveis ao ressarcimento do IPI. Portanto, tanto em um caso quando no outro, cabe a aplicação de correção monetária e a compensação desses valores com débitos vencidos e vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da Secretaria da Receita Federal. (...) Como os pedidos foram formulados após 1.01.96, tendo sido realizados quase dois anos depois, não existe óbice para a aplicação da Taxa SELIC como índice de atualização monetária. Entendimento aplicável à repetição de indébito que, conforme dito, estende-se à hipótese dos autos.”*

*De uma forma ou de outra, a despeito das motivações do entendimento aqui esposado, filio-me a tese da possibilidade da adoção do índice em trato nos ressarcimentos de créditos de IPI em respeito a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a matéria, conforme indicam as ementas abaixo:*

*Ementa: IPI. RESARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. Cabe a atualização monetária dos ressarcimentos de créditos de IPI pela aplicação da taxa SELIC, em atendimento ao princípio da isonomia, da equidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa. Precedentes do Colegiado. Recurso Negado. (Acórdão CRSF/02-01.690) Ementa: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). **RESSARCIMENTO. TAXA SELIC – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, §4º, da Lei n. 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CRSF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto n. 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso a que se nega provimento.***

*Sendo assim, reconhecida como já o foi pelas instâncias inferiores a pertinência parcial dos créditos objetos dos pedidos de ressarcimento, ora ampliados, entendo pela aplicabilidade da correção monetária a partir do primeiro despacho que impôs as glosas ora rechaçadas, conforme orientação constante no REsp*

*n.º 1.035.847 – RS, julgada sob os efeitos do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), com base na taxa SELIC por analogia ao §4º, do art. 39, da Lei n. 9.250/95, situação que deve ser observada no caso presente.*

*Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do presente recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento, apenas para reconhecer o direito à apuração de créditos pela sistemática não cumulativa do PIS sobre os insumos aplicados pela recorrente em relação de parceria, na qual o bem produzido pela parceira retorne ao processo produtivo daquela.*

*Deve, no entanto, a autoridade de origem observar as limitações ao reconhecimento dos créditos quando estes tenham sido solicitados mediante pedido de ressarcimento fora do período de apuração da contribuição.*

Cumpra esclarecer que acompanhei o i. Relator pelas conclusões no que se refere à atualização monetária do valor ressarcido, pois imaginava, à época, que o precedente do Superior Tribunal de Justiça seria aplicável ao presente processo.

Ocorre que, a partir, após aprofundar a análise do tema, cheguei à conclusão de que o raciocínio desenvolvido por aquela Corte Superior e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais não poderia ser replicado em litígios semelhantes ao presente.

De fato, nos litígios solucionados por aqueles arestos tratou-se da correção monetária sobre créditos presumidos do IPI, apurados nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, ou de créditos básicos do imposto, disciplinados por legislação que não previra a incidência da Selic, mas também não a proibira.

Tais considerações, evidentemente, em nada alteram a decisão já proferida.

Sala das Sessões, em 02 de junho de 2011

Luis Marcelo Guerra de Castro – Redator Designado