



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

Processo nº 13053.000909/2008-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.281 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho 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: 01/07/2008 a 30/09/2008

Ementa:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA 0%. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

No regime da não cumulatividade da COFINS, o contribuinte que adquire insumos cuja venda é proporcional a seu fornecedor recebe receitas tributadas à alíquota 0% não faz jus ao creditamento. Inteligência do artigo 2º, da Lei n. 10.833/03, com a redação que lhe atribuiu a Lei n. 10.865/04.

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 a indumentária do pessoal aplicado à produção.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. FRETE INTERNACIONAL. TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO REPRESENTADO POR AGENTE MARÍTIMO SEDIADO NO PAÍS. DIREITO DE CRÉDITO.

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

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/04.

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

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, a fim de reconhecer à recorrente 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 Fazenda Nacional a Dra. Bruna Garcia Benevides.

(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 terceiro trimestre de 2008 em virtude da percepção de receitas de atividade exportadora.

Após investigação acerca da existência e da extensão do alegado direito creditório, a DRF-Santa Cruz do Sul/RS proferiu despacho decisório por meio do qual reconheceu parcialmente o pleito, baseando-se, para tanto, no relatório de ação fiscal de fls. 117/120 onde a fiscalização discorre acerca de irregularidades supostamente praticadas pela interessada na determinação do direito de crédito. Em síntese, a requerente teria:

(a) pedido em ressarcimento valores superiores aos por ela própria declarados como disponíveis para tanto, no DACON transmitido para a apuração de julho de 2008;

(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) insumos – como leite, queijo e pintos de um dia – tributados à alíquota zero; (b2) folhagens catalogadas na TIPI sob código 0602.90.90, aplicadas como artigos de decoração; (b3) equipamentos de proteção individual (EPI) utilizados pelo pessoal empregado no processo produtivo (luvas, botas, jalecos, óculos etc.); e (b4) despesas com frete internacional, associadas à entrega de

produtos exportados aos respectivos compradores, no exterior, contratados junto a armadores não domiciliados no País e submetidos a tratamento isentivo outorgado pelo artigo 14, inciso V, da MP no. 2.158-35/01; e

(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, seria creditável tão somente à alíquota de 2,66%.

Intimada do despacho decisório, a interessada manejou a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 155/173, para sustentar em seu favor que faz *jus* aos créditos inadmitidos pela fiscalização, deduzindo com relação a cada gênero, em síntese, o seguinte.

Até 31.07.2004, a Lei no. 10.833/03 admitia a apropriação de créditos da COFINS não cumulativa sobre a aquisição de insumos não sujeitos à contribuição, contanto que fornecidos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A restrição para o aproveitamento do crédito, em se tratando de insumos tributados à alíquota 0% adveio com a Lei no. 10.865/04 e é “injusta e onerosa” ao contribuinte quando referidos itens são aplicados na fabricação de produtos cuja venda é tributada. Daí porque, teria direito de creditar-se da COFINS, calculada pela alíquota de saída, sobre o preço dos insumos submetidos à alíquota 0%.

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), cujos itens caracterizam “insumo”, nos termos do inciso II, do artigo 3º, da Lei no. 10.833/03.

Costuma contratar a compra e venda de seus produtos com adquirentes no exterior sob a cláusula CIF, que lhe impõe o dispêndio com o frete marítimo internacional. Cumpre este mister contratando o serviço de transporte junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, inscritas no CNPJ, e pagando-lhes em moeda corrente nacional. Mais do que isso, o frete na operação de venda perfaz hipótese expressa de creditamento (inciso IX, do artigo 3º) e, não vinculado diretamente à atividade produtiva, se caracteriza como espécie de despesa com vendas, razão pela qual não é alcançado pela restrição constante do inciso II, do §2º. Afinal, em se tratando de serviços isentos, o dispositivo em questão somente veda o direito de crédito quando quem os contrata os utiliza “*como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição*”.

Por fim, 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.

Reafirmando os fundamentos do relatório que deu amparo ao despacho decisório, a DRJ-Santa Maria/RS negou provimento à manifestação de inconformidade por meio do v. acórdão de fls. 217/233, o que deu ensejo à interposição do recurso voluntário ora em julgamento, cujo conteúdo, em síntese, reproduz as razões do inconformismo inicial (fls. 236/255).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí 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 contra a glosa de créditos excedentes aos apresentados pela própria empresa no DACON de julho de 2008 (item “a” do relatório acima). Também não se insurgiu contra a glosa de créditos que apropriara sobre as folhagens do código NCM 0602.9090 que, segundo a fiscalização, houvera sido utilizada para fins decorativos (item “b2” do relatório).

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 não de ser tratados como definitivos e, portanto, como alheios 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 sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)*. Atlas, 7ª ed., p. 115).

Leia-se o dispositivo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso dos autos, parte dos créditos apropriados pela recorrente e recusados no despacho decisório de fls. 154 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 a aquisição de insumos que proporcionam ao contribuinte que os fornece a percepção de receitas tributadas à alíquota zero. No período em cogitação, a ora recorrente adquiriu **leite, queijo e pintos de um dia** cuja venda está sujeita à alíquota zero de PIS e de COFINS, por força do artigo 1º, da Lei no. 10.925/04. Sem prejuízo disso, todavia, apropriou créditos da COFINS sobre os respectivos custos, apurando-os à alíquota a que se sujeitam suas receitas no mercado interno.

Acontece que o artigo 2º, da Lei no. 10.833/03, na redação que lhe atribuiu a Lei no. 10.865/04, veda o procedimento. De acordo com o dispositivo, a “*a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*” não gera crédito na apuração da COFINS não cumulativa. E a recorrente não apenas sabe disso como, o que é relevante,

reconhece a aplicabilidade do dispositivo à hipótese. Tanto é verdade que o fundamento da sua irresignação está na alegada *injustiça* ou *onerosidade* da regra, quando o insumo em questão é empregado na industrialização de produto cuja colocação no mercado gera, na etapa subsequente, receita tributada.

Ora, o que a recorrente pretende, neste particular, é ver a regra afastada com argumento em princípios e regras que lhe são hierarquicamente superiores. Esta providência, no entanto, é privativa dos órgãos do Poder Judiciário, eis que, a não ser em hipóteses excepcionais dentre as quais esta não se enquadra, este colegiado administrativo não tem competência para recusar a aplicação de norma legal com fundamento na sua suposta inconstitucionalidade. É o que estabelecem os artigos 26-A, do Decreto no. 70.235/72 e 62, do RICARF, além do enunciado no. 2, da súmula de jurisprudência do órgão. Este o motivo pelo qual subsiste a glosa em questão.

Destino análogo merece, a meu ver, o crédito aproveitado pela recorrente sobre o preço dos **serviços de frete internacional**, glosados pela instância de origem.

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

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

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

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

Hoje, a expressão agente marítimo ou ship broker denomina:

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

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

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

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

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

Semelhante é a situação dos créditos apropriados sobre a indumentária dos empregados envolvidos com a atividade produtiva (EPs etc.) Embora, em tese, se esteja tratando de custo que, nos termos da legislação, seja elegível 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.

A recorrente apropriou 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.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Fiando-se na literalidade do texto, a recorrente interpreta a menção ao “produto” como uma referência à mercadoria a que o agroindustrial dá saída. Sob sua perspectiva, independentemente da natureza do insumo adquirido, se a agroindústria promove a venda de produtos de origem animal, seu crédito presumido é determinado pelas alíquotas de 0,99% e 4,56%. Como a recorrente produz carnes avícolas 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. 606/06, cujo texto claramente diferencia o montante do crédito presumido em função da natureza do *insumo* adquirido e não do produto que com ele se obtém. Veja-se:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, a fim de reconhecer à recorrente 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

CÓPIA