



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

Processo nº 13852.000781/2008-19

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3301-004.044 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária

Sessão de 26 de setembro de 2017

Matéria COFINS

Recorrente MINERVA S.A

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APlicável. PERCENTUAL. LEI 12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.

O percentual definido no inciso I do § 3º do artigo 8º da Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60% na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de 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.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL. ANIMAIS VIVOS. VEDAÇÃO.

O Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial previsto na Lei 10.925/04 é concedido às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam, dentre outras, mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos da TIPI especificados no caput do artigo 8º, dentre os quais inclusive o Capítulo 3, com exceção dos produtos vivos desse Capítulo.

CRÉDITO PRESUMIDO. BOI VIVO. REVENDA.

A revenda de boi vivo por produtor de mercadorias de origem animal não gera direito ao crédito presumido da agroindústria por não ser o adquirente o produtor da referida mercadoria.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer, exclusivamente, o direito de crédito presumido do contribuinte de 60% da agroindústria que produz mercadorias de origem animal ou vegetal.

José Henrique Mauri - Presidente.

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Marcos Roberto da Silva, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-42.454 (fls. 516 a 526), de 13 de junho de 2013, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) – DRJ/RPO – que julgou, por unanimidade de votos, improcedente as manifestações de inconformidade do Contribuinte.

Por bem apresentar o objeto da lide cito o Relatório do acórdão ora recorrido (fls. 517 a 519):

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, a fls. 2 a 7, cujo crédito provém do saldo credor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao terceiro trimestre de 2008, no valor de R\$ 14.209.355,56.

Posteriormente, foram apresentadas diversas Declarações de Compensação (DCOMP) aproveitando o mesmo crédito, conforme processos em apenso.

A DRF/Franca, por meio do despacho decisório de fl. 170, não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações.

De acordo com o despacho de fls. 160/169, o indeferimento foi motivado por diversas glosas, a seguir resumidas.

A fiscalização entendeu que a interessada interpretou erroneamente o art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925, de 2004, ao aplicar, para apurar o crédito presumido da agroindústria, o percentual de 60% sobre a alíquota prevista na Lei nº 10.833, de 2003.

Segundo a fiscalização a “deficiência de interpretação do fiscalizado reside neste ponto, pois para as aquisições de gado para abate foi erroneamente aplicado o percentual de 60% previsto no inciso I, quando o correto seria a alíquota de 35%. Assim, a alíquota a ser aplicada seria em função do que se fabrica e não do que se adquire. Ocorre que a estruturação legal do montante do crédito presumido está toda construída no parágrafo terceiro, e interpretar que a alíquota deve ser aplicada para os produtos elencados no CAPUT está errado. Isto porque os incisos do parágrafo citado determinam para quais produtos as alíquotas serão aplicadas, e a aplicação da alíquota de 60% somente caberia para as aquisições do capítulo 2. No caso, o fiscalizado adquire de pessoas físicas somente produtos classificados na posição NCM 01.02. Logo, cabível a aplicação de 35% para o cálculo do crédito presumido nas aquisições de bens classificados na posição 01.02.”

Assim, a fiscalização, para apuração do crédito presumido, aplicou a alíquota de 2,66% (35% de 7,6%) para a aquisição de boi vivo.

Foram também glosados os valores referentes às aquisições de boi vivo da filial Belém para revenda pelo fato de esse item não estar relacionado no caput do art. 8º da Lei nº 10.825, de 2004, e por se tratar de revenda e não de produção própria da requerente.

Outra glosa foi em relação às vendas de bens não destinados à alimentação humana, como couro, despojos de graxaria e sebo. Assim, foi feito o rateio entre as vendas para alimentação humana e animal e as vendas totais de modo a aceitar somente os créditos proporcionais às primeiras, conforme determinação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Também foram incluídos na base de cálculo da contribuição os valores referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), excluídos indevidamente pela interessada.

Após a emissão do despacho decisório, mas antes de sua ciência pela contribuinte, foram apresentadas várias DCOMP aproveitando o crédito ora analisado.

Para tais declarações, foram emitidos despachos decisórios eletrônicos considerando as compensações não declaradas por se tratar de matéria já apreciada.

Como, quando do envio de tais DCOMP, a contribuinte ainda não havia sido notificada do despacho decisório ora analisado, aqueles despachos eletrônicos foram revistos de ofício de modo a considerar as compensações não homologadas, conforme despacho decisório de fls. 186/188.

Cientificada do despacho decisório e inconformada com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, às fls. 195/217, alegando, em resumo, quanto às alíquotas do crédito presumido da agroindústria, que o art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se às empresas que produzem os produtos do capítulo 2 (carnes bovinas), uma vez que nenhuma pessoa jurídica adquire carne de pessoa física (posição 02.01), como a própria fiscalização reconheceu.

Alega que a aparente contradição entre a Lei nº 10.925, de 2004, e a Instrução Normativa (IN) SRF 660, de 2006, ocorre porque o art. 8º, I, a, da IN deixou oculta a expressão “destinados a produtos”.

Assim, ficaria claro que a alíquota de 60% aplica-se aos insumos destinados à fabricação de produtos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Ademais, a redação original da referida instrução normativa produziu efeitos para

fins de apuração do crédito presumido da agroindústria da cadeia de produção bovina, no período de agosto de 2004 a outubro de 2009.

Aduz soluções de consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que, segundo seu entendimento, confirmariam que as empresas que exercem atividade de frigorífico, dedicando-se à industrialização de carnes bovinas classificadas no capítulo 2 da NCM, destinadas ao consumo humano ou animal, poderão descontar crédito presumido de 60% sobre as alíquotas das contribuições, quando as aquisições forem efetuadas de pessoas físicas residentes no País.

Conclui que o direito ao crédito presumido de 60% aplica-se somente para aquele contribuinte que adquire o animal da posição 01.02 (gado) e que o transforma no produto da posição 02.01 (carnes), ou seja, a norma condiciona o direito ao crédito de 60% para o contribuinte pessoa jurídica que transformar o produto 01.02 (gado adquirido de pessoa jurídica) em produtos 02.01 (carnes).

Por fim, apresenta exemplo numérico demonstrando que ao aplicar sua tese a carga tributária final seria a mesma caso fosse adotado o regime cumulativo das contribuições, o que seria pretendido ao se editar a Lei nº 10.925, de 2004.

Em relação à venda de gado vivo, alega que a operação de exportação de gado se equipara à operação da pessoa jurídica que adquire gado para abate e vende seus produtos para o mercado externo.

Assim, não se justificaria tratamento desigual, pois a matéria-prima, a cadeia produtiva e os tributos recolhidos são os mesmos, e mais que isso, sobre o gado vivo destinado à exportação há o acréscimo de mais uma etapa de preparação e de controle sanitário, onde a incidência de PIS e Cofins é certa sobre todos os insumos.

Quanto às glosas dos produtos não destinados à alimentação humana ou animal, argumenta que não há como segregar o valor do couro na aquisição do gado, pois se adquire o gado que, após abatido e desossado, gera vários subprodutos, tais como sangue, ossos e couro.

Alega que em toda cadeia produtiva os insumos incidem sobre o valor do gado sem qualquer separação, não há como estabelecer o valor do subproduto no momento da compra do animal vivo.

Afirma ainda que tais produtos também são destinados à alimentação, como por exemplo na fabricação de gelatina e margarina.

Ademais, a venda dos subprodutos no mercado interno sofrem incidência das contribuições, por isso na regra da não-cumulatividade deve haver o direito ao crédito, restando apenas pagamento de tributo sobre o valor agregado.

Prossegue a impugnante, alegando que *“não há como desconsiderar aquelas etapas sob o pretexto de que em algumas delas a aquisição do insumo foram (sic) feitas por não contribuinte.”*

Ao final, requer o reconhecimento do crédito no valor de R\$ 10.466.882,56, o cancelamento do auto de infração e a homologação das compensações.

Posteriormente, foram apresentadas manifestações de inconformidade contra os despachos decisórios que consideraram não declaradas várias compensações que utilizaram o mesmo crédito ora analisado, apresentadas após a emissão do despacho decisório de fl. 170, mas antes de sua ciência pela interessada, solicitando que seja desconsiderada a não-declaração das compensações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen

O Recurso Voluntário (fls. 531 a 548), de 29 de julho de 2013, interposto pelo Contribuinte, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-42.454 (fls. 516 a 526), de 13 de junho de 2013, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) – DRJ/RPO – que julgou, por unanimidade de votos, improcedente as manifestações de inconformidade do Contribuinte, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

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 crédito presumido as aquisições de insumos de pessoas físicas, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos.

CRÉDITO PRESUMIDO. BOI VIVO. REVENDA.

A revenda de boi vivo por produtor de mercadorias de origem animal não gera direito ao crédito presumido da agroindústria por não ser o adquirente o produtor da referida mercadoria.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Diante da decisão da DRJ/RPO que julgou de forma unânime pela improcedência da manifestação de inconformidade, o Contribuinte em seu Recurso Voluntário requereu o que se segue (fls. 547 e 548):

Ante todo o exposto, requer seja a presente recurso voluntário recebida e ao final julgado procedente para desconsiderar as glosas feitas pela fiscalização e ainda:

1 - Sejam os cálculos refeitos pela fiscalização para reconhecer o pedido de Ressarcimento de crédito da COFINS no valor corrigido de R\$ 14.576.869,18, apenas concordando com a não exclusão da base de cálculo da COFINS da parcela correspondente ao ICMS sobre as vendas, conforme demonstrativo anexo, e por ter a administração tributária criado óbice ilegítimo ao aproveitamento do crédito em momento oportuno, nos termos da Súmula 411 do Superior Tribunal de Justiça.

2 – Seja cancelado o auto de infração nº 13855.710597/2012-45, visto que o mesmo só foi emitido em decorrência da aplicação do crédito presumido erroneamente na porcentagem de 35%.

3 – Sejam Homologados os Pedidos de Compensações de débitos vinculados a este processo de Ressarcimento;

4 – Quando do julgamento, esta Requerente requer seja deferida o direito de fazer sustentação oral de toda sua defesa.

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento decorrente de saldo credor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – apurado no regime da incidência não-cumulativa referente ao terceiro trimestre de 2008, e, do pedido formulado pelas Declarações de Compensação.

A DRJ/Franca, por intermédio de despacho às folhas 160 a 169, por um lado não reconheceu o direito creditório e, por outro lado, não homologou as compensações pelas diversas glosas. Posição essa que foi mantida quando do julgamento pela DRJ/RPO.

A questão das glosas resume-se a três questões levantadas pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário:

- crédito presumido de 60% da agroindústria que produz mercadorias de origem animal ou vegetal, com base no artigo 8º, caput, da Lei nº 10.925/2004;
- do cálculo do crédito presumido da agroindústria limitado às vendas de produtos destinados à alimentação humana ou animal;
- apuração da base de cálculo do crédito presumido quanto à aquisição do boi vivo para exportação.

Requer, assim, o Contribuinte, que seja reconhecido o direito creditório com o afastamento das glosas, homologação das compensações e que seja cancelado o auto de infração nº 13855.710597/2012-45, visto que o mesmo só foi emitido em decorrência da aplicação do crédito presumido erroneamente na porcentagem de 35%.

Salienta-se que o processo referente ao auto de infração nº 13855.710597/2012-45 já foi julgado e consubstanciado no Acórdão nº 3102-002.104, da 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento, que trouxe o seguinte entendimento em sua ementa (fls. 571 a 537):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2009

IMPUGNAÇÃO. ARGUMENTOS. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ENFRETAMENTO EXAUSTIVO. DESNECESSIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre preterição ao direito de defesa do contribuinte se a autoridade julgadora de primeira instância pronuncia-se de forma não exaustiva, mas clara, suficiente e fundamentada sobre as questões arguidas na impugnação. Não há necessidade de que a decisão proferida rebata de forma pormenorizada um a um os muitos argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos alcancem todos os aspectos abordados e seja possível depreender a incompatibilidade entre o entendimento defendido pela defesa e as razões de decidir do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APlicável. PERCENTUAL. LEI 12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.

O percentual definido no inciso I do § 3º do artigo 8º Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60% na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de 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.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL. ANIMAIS VIVOS. VEDAÇÃO.

O Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial previsto na Lei 10.925/04 é concedido às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam, dentre outras, mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos da TIPI especificados no caput do artigo 8º, dentre os quais inclusive o Capítulo 3, com exceção dos produtos vivos desse Capítulo.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 12.058/09. ANIMAIS VIVOS. POSSIBILIDADE.

Com o advento da Lei 12.058/09, passou a ter direito ao Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, a pessoa jurídica que produz mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM, destinadas à exportação, inclusive animais vivos.

SISTEMA NÃO-CUMULATIVO DE APURAÇÃO. LANÇAMENTO CREDOR. AMORTIZAÇÃO DE BENS. VALOR DECORRENTE DE REAVALIAÇÃO. VEDAÇÃO LEGAL.

O direito ao desconto de créditos admitido para o valor da depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APlicável. PERCENTUAL. LEI 12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.

O percentual definido no inciso I do § 3º do artigo 8º Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do

Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60% na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de 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.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL. ANIMAIS VIVOS. VEDAÇÃO.

O Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial previsto na Lei 10.925/04 é concedido às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam, dentre outras, mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos da TIPI especificados no caput do artigo 8º, dentre os quais inclui-se o Capítulo 3, com exceção dos produtos vivos desse Capítulo.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 12.058/09. ANIMAIS VIVOS. POSSIBILIDADE.

Com o advento da Lei 12.058/09, passou a ter direito ao Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, a pessoa jurídica que produz mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM, destinadas à exportação, inclusive animais vivos.

SISTEMA NÃO-CUMULATIVO DE APURAÇÃO. LANÇAMENTO CREDOR. AMORTIZAÇÃO DE BENS. VALOR DECORRENTE DE REAVALIAÇÃO. VEDAÇÃO LEGAL.

O direito ao desconto de créditos admitido para o valor da depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Diante do Recurso Voluntário do Contribuinte passa-se a análise dos pontos objeto do pedido.

1. Crédito presumido da atividade agroindustrial

Quanto ao mérito da lide no que tange ao crédito presumido da atividade agroindustrial assim entendeu o julgador de primeira instância (fls.):

Ao contrário do entendimento da contribuinte, o comando inserido no § 1º do art. 8º da IN transcrita não deixa margens a dúvida: o que dá direito à apuração do crédito presumido é a aquisição de insumos de origem animal, não se devendo calculá-lo em função do bem que resultar da ação produtiva desenvolvida pela empresa, conforme sua defesa.

Assim, adquiridos insumos de origem animal (à exceção de alguns explicitamente relacionados), o crédito presumido será calculado pela aplicação dos percentuais de

0,99% para o PIS e 4,56% para a Cofins (ou seja, 60% das alíquotas básicas previstas no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003).

Adquiridos outros insumos, aplicar-se-á sobre o valor dos insumos adquiridos o percentual de 0,5775% para o PIS e 2,66% para a Cofins (isto é, 35% das alíquotas básicas). Note-se que, por ser de 2006, a IN não traz a alíquota prevista no inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (50% das alíquotas básicas para a soja e derivados), a qual só foi incluída pela Lei nº 11.488, de 2007. No entanto, o comando da IN é claro e suficiente para estabelecer que as alíquotas são fixadas em razão da natureza dos insumos adquiridos.

Entende a requerente que a apuração do crédito presumido (art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004) deveria se dar com a aplicação da alíquota maior (PIS e Cofins) sobre as aquisições de pessoas físicas, ou seja, calculou o citado crédito na forma prevista pelo inciso I do § 3º do art. 8º da apontada Lei (aplicação de 60% da alíquota integral). Porém, tal percentual somente é aplicável nos casos de aquisições de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, bem como as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 (art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, e § 1º, inciso I, do art. 8º da IN SRF nº 660, de 2006).

Os insumos que utiliza, bovinos vivos, são classificados no capítulo 1 da NCM, mais precisamente na posição 01.02. Sendo assim, o crédito presumido, no caso, deve ser calculado com base no inciso III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, na forma estabelecida no art. 8º, caput e § 1º, inciso II, da IN SRF nº 660, de 2006. Dessa forma, o crédito presumido deve ser calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, do percentual de 35% das alíquotas do PIS e da Cofins não-cumulativos. Correto, portanto, o entendimento do Fisco.

Cito como razões de decidir trecho do voto proferido no Acórdão nº 3102-002.104, de 26 de novembro de 2013, que quando da análise do auto de infração 13855.720597/2012-45, que por unanimidade, entenderam que:

Percentual aplicado no cálculo do Crédito Presumido

O percentual que deve ser aplicado sobre o valor dos insumos adquiridos, para efeito de cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tratava-se, até recentemente, de questão deveras controvertida.

O montante do Crédito, conforme texto legal, deve ser obtido com base em percentuais variáveis aplicados sobre as alíquotas básicas do PIS e da Cofins e incidentes sobre o valor dos insumos adquiridos.

O problema é que, ao determinar, apenas, que o percentual aplicável no cálculo do Crédito variava em função dos produtos descritos nos incisos, a Lei deixou margem de interpretação em relação a quais produtos estar-se-ia referindo, se àqueles adquiridos como matéria-prima para fabricação do produto final ou, *a contrario sensu*, ao próprio produto final.

Neste contexto, este Relator vinha adotando o entendimento de que a leitura sugerida pela parte em sede de Recurso Voluntário estava em total afronta à naturalidade que conduz o raciocínio lógico do intérprete. De fato, se a norma específica que o montante do crédito seja determinado mediante aplicação, sobre o valor do produto adquirido, de alíquotas variáveis em função do produto, a compreensão de que o produto mencionado seja aquele produzido pela agroindústria, descrito no caput do artigo, e não aquele sobre o qual se está falando naquele exato momento, parece desarticular a linha de raciocínio mais provável e

natural.

Ainda mais, o assunto já havia sido enfrentado neste Colegiado, em decisão proferida no Acórdão 3102-001.039, da relatoria do i. Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes, encaminhando entendimento contrário ao aqui defendido pelo contribuinte.

A despeito disso e de todas as demais considerações que já integravam o vertente Voto, durante o julgamento do feito, a Recorrente alegou da tribuna nova legislação versando sobre o assunto. A Lei 12.865/13, artigo 33, veio definir em caráter interpretativo qual percentual deve ser aplicado na aquisição de quaisquer insumos utilizados na fabricação de 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, nos seguintes termos.

Art. 33. O art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 8º

(...)

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

Tratando-se de Lei expressamente interpretativa, deve ser aplicada a fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados.

Com essas razões voto por dar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte no que concerne ao percentual aplicado no cálculo do crédito presumido da atividade agroindustrial.

2. Do cálculo do crédito presumido da agroindústria limitado às vendas de produtos destinados à alimentação humana ou animal. Insumos não utilizados nesse fim

A respeito do questionamento do Contribuinte sobre a glosa de produtos não destinados à alimentação humana ou animal houve o seguinte entendimento da DRJ/POR (fls. 525 e 526):

Quanto a isso, se observarmos o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, acima transcrito, constatamos que a concessão do crédito presumido está condicionada a que a pessoa jurídica produza determinados tipos de bem ali listados e que sejam destinados à alimentação humana ou animal.

Portanto, como se trata de um benefício fiscal, que implica renúncia fiscal por parte do ente tributante, a sua interpretação há que ser restritiva. Assim, somente os itens destinados à alimentação devem ser considerados; caso o legislador tivesse outra intenção, teria feito constar além dos produtos destinados à alimentação outros destinados a ser insumos de produtos destinados à alimentação, mas não o fez.

Ademais, mesmo que assistisse razão à impugnante nesse ponto, esta deveria ter demonstrado entre os produtos em questão quais são os destinados a ser insumos de

produtos alimentícios, pois não se pode conceber que todos subprodutos, como couro, graxa, sebo e similares, irão se constituir em insumos de alimentos.

Argúi ainda a requerente que na regra da não-cumulatividade deve haver direito ao crédito, pois houve incidência de tributos na venda dos subprodutos no mercado interno, restando apenas pagamento sobre o valor agregado.

Nesse ponto também se equivoca a contribuinte, pois na sistemática da não-cumulatividade pode-se descontar apenas os créditos previstos em lei, não se trata de tributação sobre o valor agregado em cada etapa do processo produtivo, como o ICMS.

Tampouco, repise-se, na esfera administrativa, pode-se criar novas hipóteses de creditamento que não as previstas em lei, sobretudo em se tratando de crédito presumido, espécie de benefício fiscal.

No voto proferido no Acórdão nº 3102-002.104, de 26 de novembro de 2013, quando da análise do auto de infração 13855.720597/2012-45, assim entenderam os Conselheiros (fls. 580 e 581):

Quanto ao argumento de que não existe previsão legal determinando a segregação dos insumos não destinados à fabricação de produtos utilizados na alimentação humana ou animal, *data máxima vénia*, o vejo como meramente retórico. Existe a incontroversa restrição ao direito de Crédito às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nas NCM listadas, destinadas à alimentação humana ou animal. Se o produto não tiver essa destinação, não haverá direito ao Crédito. Cabe à pessoa jurídica encontrar meios de contabilização em separado dos insumos utilizados neste fim.

Outrossim, o fato de o insumo “poder ser” utilizado na fabricação de gelatina não configura a situação estabelecida em Lei como necessária. É preciso que o produto tenha sido empregado e que prova disso possa ser feita, e não que ele possa, eventualmente, ser destinado a esse fim.

Ainda mais, lê-se no Termo lavrado pela Fiscalização Federal a conclusão de que a empresa vende couro, despojos de graxaria e sebo. Ou seja, com certeza, salvo prova em contrário (que, diga-se, não foi apresentada) a Recorrente não utiliza, ela própria, esses produtos na destinação especificada em Lei.

Outro ponto importante a destacar é a forma de cálculo das vendas que ensejam o direito ao crédito presumido da agroindústria. Conforme depreende-se da leitura do *caput* do art. 8º da Lei nº 10.825/04, somente cabível o cálculo dos créditos presumidos mensais sobre as vendas de bens destinados à alimentação humana ou animal. No caso em apreço, o fiscalizado também vende produtos fora desta destinação, tais como couro, despojos de graxaria e sebo.

E tampouco procede o argumento de que, pela regra da não-cumulatividade, deve haver o direito ao crédito na aquisição dos insumos não empregados na fabricação de produtos destinados ao consumo humano ou animal. Discute-se, aqui, Crédito Presumido, que, por sua própria natureza, não pode ser pensado a partir das regras do Sistema Não-Cumulativo, no qual créditos não se presumem por força de disposição legal permissiva, mas computam-se com base em critérios próprios de apuração do valor devido das Contribuições.

Ademais, as regras da não cumulatividade vedam, sim, a constituição de crédito na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições, *ex vi* artigo 3º da Lei 10.637/02.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei no 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei no 10.865, de 2004)

Sendo assim, não há que se falar em créditos decorrentes de tais produtos, uma vez que a destinação dos mesmos não é a estipulada pela lei, conforme bem define o Acórdão nº 3102-002.104. Assim voto por negar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte neste ponto visto que é vedada a constituição de crédito dos produtos não sujeitos à cobrança da contribuição

3. Apuração da base de cálculo do crédito presumido quanto à aquisição do boi vivo para exportação

Na decisão ora recorrida a DRJ entendeu, no que diz respeito a apuração da base de cálculo do crédito presumido quanto à aquisição do boi vivo para exportação, que a glosa foi correta visto que esse item não consta no caput do art. 8º da Lei nº 10.825, de 2004, e por se tratar de revenda e não de produção própria da requerente.

O Contribuinte em seu Recurso Voluntário assim se manifestou quanto a esse entendimento da DRJ (fls. 544 e seguintes):

No caso da exportação de Boi Vivo, ainda maior são as incidências de tributos e contribuições sociais, pois existe toda uma preparação desses animais antes de seu embarque para o exterior, visto que são periciados um-a-um por médicos veterinários, que além de avaliarem as condições físicas do animal, aplicam varias outras vacinas e cuidados sanitários especiais.

Partindo dessa premissa, temos que sobre o gado exportado o legislador também permitiu a tomada de crédito presumido da PIS/COFINS como forma de desonera sua exportação das contribuições sociais incidentes no decorrer de toda cadeia produtiva.

Sobre essa operação, o artigo 8º da Lei 10.925/2004 também há de ser aplicado, pois se iguala a operação daquela Pessoa Jurídica que adquire o gado para abate e venda de seus produtos para o mercado externo.

Novamente vale reproduzir o artigo 8º da Lei 10.925/ 2004, que informa:

"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 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)"

Tendo a fiscalização utilizado uma interpretação equivocada e restritiva da Lei, acabou por desvirtuar o sentido e o princípio da não comutatividade ao não autorizar o crédito de PIS/COFINS quando da exportação de gado vivo.

De fato, cada país para o qual o gado vivo é exportado tem suas peculiares exigências sanitárias, exigindo alimentação específica, transporte diferenciado, sendo que sobre todos esses insumos incide a PIS/COFINS.

Não se justifica este tratamento tributário desigual. A matéria-prima é a mesma, a cadeia produtiva é a mesma, os tributos recolhidos durante todo o processo produtivo são os mesmos. Ou mais que isso, pois no caso do gado vivo destinado a exportação, há o acréscimo de mais uma “etapa de preparação e de controle sanitário”, onde a incidência da PIS-COFINS é certa sobre todos os insumos.

A única diferença está em exportar o gado vivo, inteiro e não o gado abatido, em partes. Mas é o mesmo gado que sofreu a mesma incidência de tributos já recolhidos.

De modo a não ferir o princípio da igualdade tributária, correto será que os Senhores Julgadores dêem provimento a manifestação dessa Requerente para não excluir as receitas de exportação do gado vivo para formação do crédito presumido objeto do pedido de resarcimento.

Em que pese os argumentos do Contribuinte, cito trecho do acórdão recorrido como razões para decidir (fl. 524):

Quanto à glosa do gado vivo exportado pela filial em Belém, verifica-se que os animais vivos são adquiridos para em seguida serem revendidos em exportação para alguns mercados próprios.

Com acerto, o auditor-fiscal procedeu à glosa, pois o art. 8º da Lei nº 10.825, de 2004, reza que os produtos vendidos que ensejam o crédito presumido de PIS e de Cofins são apenas os relacionados no *caput*. E dentre estes não está o boi vivo, classificado na posição 01.02.

Além disso, os animais, considerados como bens, não foram objeto de produção pela fiscalizada. Conforme constatou a autoridade fiscal, “trata-se apenas de receita de revenda dos animais adquiridos dos produtores rurais, sem que qualquer processo produtivo esteja incluído entre a aquisição e a venda dos animais”.

Na sua defesa, a contribuinte não conseguiu elidir tais considerações e, ademais disso, animais vivos adquiridos para revenda, fato admitido pela impugnante, não geram crédito, nos termos da lei citada. (grifou-se).

Constata-se assim que por dois motivos foi mantida a glosa, o primeiro pelo fato de que boi vivo não está contemplado no *caput* do art. 8º da Lei nº. 10.825/2004, e, o segundo motivo, decorre de que os animais não foram objeto de produção pelo Contribuinte, e sim, adquiridos de produtores rurais para a revenda, denotando assim a ausência de qualquer processo produtivo que desse ensejo a crédito.

Com esses argumentos e base legislativa, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte no que tange a apuração da base de cálculo do crédito presumido quanto à aquisição do boi vivo para exportação.

Conclusão

Em conclusão voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, reconhecendo apenas o direito de crédito presumido do contribuinte de 60% da agroindústria que produz mercadorias de origem animal ou vegetal

Valcir Gassen - Relator