



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

Processo n° 13982.000467/2005-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.356 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria RESSARCIMENTO. COFINS
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

OVOS INCUBÁVEIS. PARCERIA RURAL. COMPRA E VENDA. DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

Considerando que há no contrato de parceria a previsão de que o produtor rural adquire a propriedade dos ovos incubáveis em função de produzir para si e para o parceiro, e que houve a compra e venda dos insumos veiculada em nota fiscal pertinente, é incabível sua descaracterização para prestação de serviços, devendo ser concedido o direito ao cômputo do crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 sobre referidas aquisições.

AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

A Lei nº. 12.058/2009 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) quando se tratar de insumos utilizados nos 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre a prestação de serviço de limpeza, com a manutenção predial, com serviços de pintura do setor fabril, desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações, com fretes na operação de venda dos produtos acabados, com armazenagem, com a aquisição de avental plástico, de bota de borracha, de camisa, de camiseta impermeável, de calça proteção, de desinfetante, de creme protetor microbiológico, de detergentes, de lenha de eucalipto, de luva, de óleos lubrificantes, de peças para máquinas, de protetor auricular, de correias industriais, de material de embalagens, de etiquetas, de caixas de papelão, de material de conservação. Bem como conceder o direito ao desconto de crédito presumido sobre a aquisição dos ovos incubáveis, o direito ao ressarcimento ao crédito presumido da agroindústria e a aplicação do percentual de 60% sobre os insumos utilizados na industrialização dos produtos previstos no § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto)

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto).

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo e adoto como parte de meu relato o relatório do acórdão nº 07-20.213, da 4ª Turma da DRJ/FNS, proferida na sessão de 16 de julho de 2010:

A Delegacia da Receita Federal em Joagaba/SC manifestou-se pelo reconhecimento parcial do direito creditório postulado, com base no não acatamento da apuração de créditos em relação a:

a) aquisições de bens e serviços não enquadrados com insumos, como:

a.1) material de uso geral;

a.2) material de embalagem e etiquetas, utilizadas no acondicionamento para transportes das mercadorias;

- a.3) peças de reposição e serviços gerais;
- a.4) material de segurança;
- a.5) conservação e limpeza;
- a.6) manutenção predial;
- a.7) ovos incubáveis, considerados como serviços adquiridos de pessoas físicas;
- a.8) outros itens;
- c) gastos com transporte de produtos entre filiais, classificados pela cooperativa como despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda;
- d) crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais, tendo em vista não serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto, ou ainda decorrente da aplicação incorreta do percentual de 60% incidente sobre os insumos adquiridos, quando o percentual correto seria 35%;
- e) crédito presumido relativo a estoque de abertura — foram incluídos itens que não se enquadram como insumos, bem como foram utilizados percentuais incorretos, que geraram um crédito superior ao permitido;
- f) créditos a descontar na importação — foram incluídas importações com cujo pagamento foi suspenso devido a operação de DRAWBACK;

Além destas glosas, foram refeitos os cálculos referentes ao rateio proporcional das receitas de exportações.

A interessada apresenta manifestação de inconformidade frente esta decisão, com os argumentos abaixo expostos.

No tocante aos bens e serviços não enquadráveis como insumos, salienta que a decisão considera o conceito de insumo de forma restrita, excluindo incontáveis insumos que a seu ver não são aplicados no produto.

Aduz que, em atenção ao artigo 3º da Lei nº 10.833/04, todas as aquisições de bens e serviços utilizados diretamente como insumo na fabricação de produtos destinados à venda geram direito ao crédito.

Desta forma, os valores glosados se enquadrariam perfeitamente como insumos, tanto na ótica da Lei nº 10.833/04 quanto da IN/SRF nº 404/2004, artigo 8º.

Em relação às peças de reposição de máquinas e equipamentos, sustenta o direito a compensação baseado na similaridade com os créditos decorrentes de depreciação de máquinas, combustíveis e lubrificantes e energia consumida, anexando

solução de consulta nº 80, de 13/06/08, que permitiria o creditamento.

Em relação às aquisições de caixas de papelão e etiquetas, utilizadas no acondicionamento para transporte de mercadorias, sustenta que estão abarcadas pelo conceito legal de insumo.

Defende ainda que o conceito de insumo, em razão da própria regra matriz de incidência do tributo, restringir-se a determinadas operações.

No que tange as aquisições de material de segurança, produtos de conservação e limpeza e bens destinados à manutenção predial, defende o mesmo entendimento exposto em relação ao conceito de insumo, agregando a informação de que, no caso de equipamentos de proteção individual, os mesmos são obrigatórios nos termos da NR 6 e 8.

Quanto à aquisição de ovos incubáveis, salienta que não se trata de remuneração de serviço prestado por pessoa física.

Informa a adoção do modelo de produção integrado ou verticalizado, que consiste em uma combinação de dois ou mais estágios sucessivos de produção e ou distribuição em propriedade da empresa ou terceiros, mas sob o controle da empresa proprietária.

Neste modelo, a agroindústria, por meio de contrato de parceria, fornece ao produtor rural lotes de matrizes poedeiras e ou reprodutores de suínos, lotes de pinto de um a dois dias de vida, assim como leitões. O produtor rural pessoa física, chamado de integrado ou parceiro integrado cuida das matrizes poedeiras, até a fase anterior à incubação dos ovos. O parceiro integrado, de igual modo cria os pintos de um dia e ou leitões até a época do abate, recebendo assistência técnica, ração e medicamentos.

O parceiro produtor, em contrapartida, recebe da empresa uma parcela da produção, em cada lote, obtendo para si uma parcela do que foi produzido.

A parcela pertencente ao parceiro produtor, após apurada a sua participação no lote, normalmente é vendida para a empresa. o caso dos autos, ou seja, a parcela recebida pelo parceiro produtor corresponde a sua quota no lote de ovos produzidos para incubação, que foi vendida a empresa.

Assim, não se trataria de remuneração paga à pessoa física e sim de compra e venda de ovos para incubação.

Desta forma, a decisão deve ser reformada para, no mínimo, reconhecer o direito ao crédito presumido sobre as compras de ovos para incubação.

No tocante às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda, aduz que o frete incidente sobre as transferências de uma unidade produtora para outra unidade produtora deve ser considerado insumo de produção.

Explica que na granja de aves são produzidos ovos, que é um produto semi-acabado para o incubatório. No incubatório são produzidos pintos de um dia que é um produto semi-acabado para o produtor. No estabelecimento do produtor são produzidas aves terminadas que é um produto semi-acabado para o abatedor. E o processo se encerra apenas no estabelecimento industrializador, de onde sai o produto acabado para o estabelecimento comercial.

Em relação aos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, para fins de comercialização, sustenta a possibilidade do creditamento, salientando o posicionamento da 9ª Região Fiscal (solução de consulta nº 71, de 28/02/05).

No tocante aos valores creditados a título de crédito presumido e alocados no campo de receita de exportação, a recorrente salienta que, em que pese a utilização da interpretação literal leve ao entendimento exposto pela autoridade fiscal, esta interpretação não é única nem isolada.

Afirma que os créditos presumidos deixaram de figurar nas disposições do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03 pela simples necessidade de adequá-los à realidade da não-cumulatividade, e não com o objetivo de pedir a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos.

Afirma ainda que mesmo na vigência da Lei nº 10.925/04 os créditos presumidos são passíveis de compensação ou ressarcimento, em razão de que os artigos 5º e 6º das leis 10.637/02 e 10.833/03, em seu §1º, regulam a utilização dos créditos apurados na forma do respectivo artigo 3º, e não dizem que são exclusivamente os créditos relacionados no artigo 30 de ambas as leis.

O inciso II do caput do artigo 3º das leis em questão, permitem, pois duas formas de apropriação de créditos sobre bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens: uma de forma direta, que são os denominados créditos ordinários pagos pelos respectivos fornecedores daqueles bens; outra de forma presumida, nas limitações estabelecidas pelo artigo 8º da Lei nº 10.925/04.

Tanto os créditos ordinários como os presumidos vincular-se-iam à forma dos créditos estabelecida pelo artigo 3º de ambas as leis, e por isso mesmo seriam passíveis de compensação com outros tributos, ou de ressarcimento em espécie.

Defende, caso não seja acatado sua argumentação, que isto provocaria o desrespeito da norma constitucional que veda a incidência das contribuições sobre as receitas de exportação, pois somente reconhecer a manutenção dos créditos sem possibilitar sua utilização ou recuperação implicaria em onerar os produtos exportados.

Argumenta que o crédito presumido do Pis e da Cofins constitui forma de subvenção, espécie de estímulo financeiro, para reduzir o impacto tributário existente sobre a produção.

Aduz, após explicar a sistemática da dedução, compensação e ressarcimento dos créditos do tributo em tela, afirma que, frustradas as outras formas de ressarcimento, a União deve efetuar o pagamento, mediante a entrega ao beneficiário da respectiva soma em dinheiro.

Defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, há que se reconhecer a possibilidade de ressarcimento em relação ao crédito presumido do PIS/COFINS.

No que tange a aplicação do percentual de 60% sobre os insumos adquiridos, quando deveriam ter sido aplicado o percentual de 35%, aduz que, em relação às aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, o artigo 8º da Lei nº 10.925/04 estabelece o percentual de 60% sobre o valor das aquisições.

Argumenta que a Solução de Consulta nº 39, de 27/04/2006, apresenta decisão dos órgãos fazendários neste sentido. No tocante às aquisições de milho inteiro e quebrado, deve, de igual modo, ser reconhecido o direito ao crédito presumido tendo por base o percentual de 60%, em razão de que tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos.

Em relação ao crédito presumido relativo à abertura de estoque glosado em decorrência dos itens não serem enquadrados como insumo, a interessada reitera suas considerações já expostas sobre o tema.

No que diz respeito ao percentual utilizado, de 7,6%, enquanto a decisão manifesta o entendimento que o percentual correto seria de 3%, sustenta que tanto a matéria-prima como os produtos intermediários foram adquiridos após 01/02/2004, quando já vigorava a lei que estabeleceu a sistemática da não-cumulatividade da Cofins. Desta forma, as mercadorias adquiridas sob a vigência desta lei implicariam em um crédito calculado às mesmas alíquotas do débito.

Aduz, baseado em voto do Ministro José Delgado no RESP nº 1.005.598/RS, que, após 01/02/04, data da vigência da Lei nº 10.833/03, o crédito da Cofins não cumulativo deve ser calculado com base na alíquota utilizada para quantificar o débito da Cofins, isto é, 7,6%, enquanto às aquisições feitas anteriormente ao período acima, deve ser apropriado o crédito de 3%, em consonância com o que dispunha a legislação da Cofins cumulativo.

Por derradeiro, em relação à glosa da Cofins paga em razão do registro das declarações de importação ter sido efetuado por meio do regime aduaneiro drawback, a interessada não contesta tal vedação a seus créditos.

A interessada, todavia, expõe que não se creditou de algumas aquisições feitas por meio de declarações de importação referentes aos meses de agosto de setembro de 2005. A autoridade fiscal, quando da apreciação do pedido de ressarcimento referente ao terceiro trimestre de 2005, não computou estes valores como créditos. Desta forma, requer que sejam incluídos no cálculo do 4º trimestre de 2005 os valores correspondentes a estas importações.

Requer, por fim, a reforma da decisão prolatada, a produção de todas as provas em direito admitido, que o presente recurso seja recebido com efeitos suspensivo e devolutivo, bem como seja determinada a aplicação da taxa Selic entre a data do pedido de restituição até a data da completa satisfação do crédito.

A DRJ em Florianópolis - SC julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO.

Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As peças para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS/PASEP.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

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.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

As alíquotas para o cálculo do crédito presumido sobre o estoque existente em 31 de julho de 2004 são de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 3% para a Cofins.

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 COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITORIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A contribuinte recorrente, não conformada com a decisão acima transcrita, interpôs o recurso voluntário, no qual mantém as alegações outrora trazidas na manifestação de inconformidade.

Passo seguinte, tendo em vista a I. Conselheira relatora não mais compor a presente Turma, o processo foi redistribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator:

Estamos diante de processo que debate o conceito de insumo, que dá a possibilidade ao contribuinte de se creditar dos valores pagos quando da sua aquisição, a título de PIS e COFINS.

O exame dos argumentos contidos no recurso voluntário será essencialmente instruído pelo conceito de insumos (art. 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03) que vem sendo majoritariamente adotado no CARF, qual seja, o de que assim devem ser considerados os custos e despesas essenciais à conclusão do processo de preparação dos produtos.

Com efeito, tal posicionamento se alinha à recente decisão proferida pelo STJ, em sede do REsp 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/18, que, inclusive, considerou como ilegais os conceitos de insumos exarados pelas IN SRF nº 247/02 e 404/04:

"EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, após o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR"

Considerando o acima exposto, passa-se daqui por diante a análise dos pontos necessários à resolução da presente demanda.

Por tratar do mesmo objeto, destoando apenas quanto ao período de apuração da contribuição, por comungar em parte das razões de decidir utilizadas pela I. Conselheiro Relator Gilson Macedo Rosenberg Filho e, concordar com o voto vencedor prolatado pelo I. Conselheiro João Carlos Cassuli Junior no que se refere aos créditos sobre a aquisição de ovos incubáveis e nas conclusões da declaração de voto sobre a correção pela taxa selic dos créditos ressarcíveis, no acórdão nº 3402-002.495, peço licença para utilizá-las como minhas.

Passo a transcrevê-las:

(...)

Regressando a lide, passo ao exame dos itens reclamados pelo recorrente, tendo por base a diligência realizada e o conceito de insumo alhures detalhado.

I - Bens e Serviços material de uso geral, material de embalagens e etiquetas, peças de reposição e serviços gerais, material de segurança, material de conservação e limpeza, material de manutenção predial, ovos incubáveis, fretes e outros itens.

Quanto à imensa lista de elementos que não foram considerados para o cálculo do crédito da Cofins, me reservo a analisar apenas aqueles que o recorrente buscou demonstrar participar de seu processo produtivo. Para os demais, nego de pronto sua inclusão no cálculo do crédito em virtude das alegações estarem órfãs de informações que sustentem seu direito. É bom lembrar que a lide versa sobre pedido de ressarcimento, cujo ônus da prova é do recorrente.

a) Material de uso geral avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, desinfetante, creme protetor microbiológico, detergentes, lenha de eucalipto, luva, óleos lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular, correias industriais.

Entendo que os valores gastos com o avental plástico, camisa, desinfetante, luva, a bota de borracha, a camiseta impermeável, a calça de proteção, o creme protetor microbiológico, o protetor

auricular, os óleos lubrificantes e as peças para as máquinas do parque fabril subsumem ao conceito de insumo, devendo fazer parte do cálculo do crédito da Cofins. Quanto aos demais elementos mencionados neste item nego seu aproveitamento por falta de prova.

b) Material de Embalagens e Etiquetas caixas de papelão e etiqueta.

Quanto a esse item, apenas as caixas de papelão utilizadas no acondicionamento dos produtos para fins de proteção contra ataque ambientais, choques, vibrações impróprias, esmagamento, etc, fazem parte do processo produtivo do recorrente, de forma que devem ser incluídos nos cálculos dos créditos como sendo insumos. Mesma sorte não teve o elemento “etiqueta”, pois não têm nos autos provas mínimas de sua utilização no processo produtivo.

c) Material de Conservação e Limpeza

Após diligência realizada no estabelecimento do recorrente, é pacífico que os serviços de limpeza compreendem a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais: lavanderia industrial (lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo). Portanto, em vista da atividade desenvolvida pela sociedade ser de cunho alimentício, entendo que os valores referentes a estes custos devem fazer parte do cálculo do crédito da Cofins, por estarem contemplados no conceito de insumo.

d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil

A diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados no estabelecimento fabril e a compra de todos os itens foi utilizada nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil. O Fisco apurou que os serviços de pintura foram realizados no acesso a indústria e lateral do prédio bloco administrativo II (pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na sala de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt e serviço manutenção civil piso setor Produtivo.

Nesta senda, apenas os custos com a manutenção predial e serviços de pintura do setor fabril tem o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação, desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações. Os custos com a manutenção e pintura dos prédios administrativos e outros setores não podem compor o referido crédito.

e) Fretes.

Em relação ao frete informa a recorrente e não contesta o Fisco:

... Em relação ao frete informamos que do valor total de R\$ (...) glosado no 3º trimestre de 2005, R\$ (...) correspondem a transporte de produtos acabados em operação de venda; R\$ (...) referem a despesas com armazenagem de produto final para venda, R\$ (...) a transporte de produtos acabados entre estabelecimentos para venda (frete transferência).

O transporte de produto acabados entre estabelecimentos é contabilizado na conta de estoque 12319, do estabelecimento destinatário. Posteriormente, quando ocorre a efetiva operação de venda do produto, este valor do frete fará parte do custo da mercadoria vendida. Os gastos com frete na operação entre estabelecimentos são imprescindíveis para a efetivação da venda dos produtos fabricados pela recorrente e agregam o custo do próprio produto. É que a empresa comercializa a sua produção em todo território nacional, porém, as suas unidades industriais estão localizadas nos Estados do RS, SC e MS, que transferem a sua produção para os estabelecimentos comerciais localizados nos Estados do PR, SP, RJ, MG, PE e DF. Portanto, os gastos com frete para transferência da produção das unidades industriais para comercialização pelas unidades comerciais agregam o custo do produto, revestindo a característica de insumo ou serviço utilizado na fabricação de produtos destinados a venda.

Das informações coletadas conclui-se que as despesas com fretes estão divididas entre as relativas ao transporte de produtos acabados em operação de venda, ao transporte entre estabelecimentos de produtos acabados e ao frete sobre as compras dos insumos utilizados para industrialização dos produtos a serem comercializados.

O aproveitamento do custo com frete relativo ao transporte de produto acabado para venda está previsto na Lei que instituiu a nãoacumulatividade.

Ressalto apenas que o ônus deve ser suportado pelo vendedor.

Os custos dos fretes referentes à aquisição dos insumos incorporam ao custo dos insumos, desde que estejam discriminados na nota fiscal de compra e assumidos pelo comprador. Cumpridos esses requisitos, estarão acobertados pela legislação. Assim, o único problema a ser resolvido se refere ao frete correspondente ao transporte de bens acabados entre estabelecimentos da mesma sociedade. Conforme já mencionado o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins tem um alcance maior do que matériaprima, produto intermediário e material de embalagem relacionados ao IPI e menor que os custos de produção do IRPJ. Contudo, defendo que nos casos em que a Lei previu, expressamente, o tipo do bem ou o do serviço que poderá ser utilizado para descontar créditos das exações, aplico os cânones legais. É o caso da despesa com fretes, o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prevê que apenas os fretes utilizados na operação

de venda poderão servir de créditos a serem descontados do valor apurado de exação.

No caso em questão, o transporte de produto acabado de um estabelecimento a outro da mesma sociedade não dá direito ao crédito, pois falta previsão legal. Se fosse produto semi-acabado, meu entendimento seria diverso, uma vez que esse frete faria parte do processo produtivo da empresa. Portanto, quanto a esse custo, mantenho afastados os valores da base de cálculo do crédito da Cofins.

f) Armazenagem

As despesas com armazenagem também foi prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como integrante dos créditos descontáveis da exação. De sorte que afasto a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela instância a quo.

g) Ovos incubáveis (razões do voto vencedor)

Conselheiro João Carlos Cassuli Jr., Redator designado.

Apesar de ter acompanhado o voto do Ilustre Conselheiro Relator em praticamente todas as matérias em debate nestes autos, com a devida vênia a maioria do Colegiado não pode acompanhá-lo no tocante ao direito de desconto de crédito presumido nas aquisições dos chamados ovos incubáveis, cabendo-me a honrosa tarefa de redigir o voto vencedor neste particular.

Além de adotar integralmente o Relatório muito bem lançado pelo Ilustre Relator, também é importante colher do voto vencido neste particular, a questão conforme tratada tanto pela autoridade fiscal prolatora do despacho que originou o litígio, como pela Recorrente, sendo conveniente reprisá-la nos seguintes termos:

“g) Ovos incubáveis

A operação na visão do recorrente:

(...) no modelo de integração/parceria, a empresa firma um contrato de parceria com o parceiro produtor, pessoa física, em que a empresa se compromete a fornecer as matrizes, pintos, leitões, medicamentos, alimentação e assistência técnica, enquanto que o parceiro produtor, pessoa física, participa com as instalações, água, luz, mão-de-obra de alimentação e manutenção do lote dos animais recebidos.

O parceiro produtor, pessoa física, em contrapartida, recebe da empresa (agroindústria), uma parcela da produção, em cada lote, obtendo para si um parcela do que foi produzido. Tal parcela é estabelecida através da aplicação de uma fórmula específica, constante no contrato, com base na conversão de produção ou conversão alimentar para determinar o fator de eficiência e produção.

A parcela pertencente ao parceiro produtor, após apurada a sua participação no lote, normalmente é vendida para a empresa.

É o caso dos autos, ou seja, a parcela recebida pelo parceiro produtor corresponde a sua quota no lote de ovos produzidos para incubação, que foi vendida a empresa. Ou seja, o parceiro produtor emitiu nota fiscal para acobertar a venda da sua parte na produção. (...)

A operação na visão da Autoridade Fiscal:

Verifica-se que o contrato de parceria, anexado aos autos, tem por objeto o fornecimento à cooperativa de ovos para incubação, ovos férteis destinados à produção de pintos de corte. No caso em exame, são formalizados contratos de parceria entre a cooperativa (parceira) e o produtor integrado (matrizeiro), pessoa física.

Este sistema de parceria para fornecimento de ovos para incubação, comumente denominado de integração, de fato, é tradicionalmente empregado no setor avícola.

A parceira assume a obrigação de fornecer ao produtor os insumos necessários a produção, quais sejam lotes de aves, machos e fêmeas, além de rações, medicamentos e vacinas, bem como o transporte das aves e dos ovos que saírem da propriedade.

O matrizeiro, por sua vez, tem por atribuição a guarda e conservação das aves postas à sua disposição, devendo cumprir uma série de prescrições relativas à criação das aves, além de suprir água potável e energia elétrica nas quantidades necessárias à atividade.

Exige-se do matrizeiro instalações físicas adequadas, constituídas, no contrato em apreço, de três aviários de 14m x 130m, além dos equipamentos que se fizerem necessários, "de acordo com a avaliação e orientação do departamento técnico da segunda (parceira)", sendo do matrizeiro a responsabilidade pela mão de obra necessária.

Quanto à partilha dos frutos da parceria, reproduz-se a cláusula contratual que a define:

“Cláusula segunda (...)

Parágrafo segundo: Ajustam as partes, para efetivação da parceria, que 88% (oitenta e oito por cento) dos ovos provenientes de cada lote de aves entregues, é de propriedade da PARCEIRA, sendo o saldo remanescente de 12% (doze por cento) de propriedade do MATRIZEIRO.”

O contrato estabelece ainda que, "em relação ao percentual de 12% (doze por cento) dos ovos produzidos, de propriedade do MATRIZEIRO, compromete-se este a dar à PARCEIRA preferência na sua compra, cujas condições serão dispostas em documento específico”

Pois bem, como se percebe da leitura das cláusulas deste contrato, bem como dos usos e costumes referentes a contratos de parceria aviária, a parceira exige, para ingresso na atividade, que o matrizeiro possua os aviários e as máquinas conforme suas especificações, bem como que este entregue os ovos nos padrões exigidos pela parceira.

Para tal, o matrizeiro deverá fazer investimentos em ativos com elevada especificidade. Esta necessidade de criar um relacionamento em ativos específicos transforma o relacionamento à medida que a transação se desdobra. Antes dos investimentos em ativos específicos serem feitos, uma parte pode ter várias alternativas de negócio, sendo que ela poderia escolher um entre os muitos possíveis negociantes. Mas, depois que o investimento em ativos específicos é feito, as partes têm poucas, se tiver, alternativas de negócios. Assim, uma forma de oferta competitiva não se torna mais possível. Ou seja, uma vez ue tal investimento em ativos dedicados é feito, o relacionamento muda de uma posição na qual a parte teria uma grande quantidade de negociantes para uma situação em que tem apenas um negociante.

No caso analisado, não há a possibilidade (ou se há, é muito pequena) de negociação da produção com a sua segunda melhor alternativa. O produto, em que pese no contrato restar estabelecido que uma parte ser propriedade do matrizeiro, na realidade não lhe pertence, sendo ele apenas o responsável pela condução do setor de produção.

Por esta tarefa, a parceira agrícola paga ao matrizeiro uma remuneração, em pecúnia, cujo valor é definido de acordo com a produção.

Assim sendo, os valores pagos pela cooperativa aos matrizeiros correspondem à remuneração paga a pessoa física.”

Pois bem, os pontos de vistas de parte a parte ficaram muito bem expostos, e, a partir deles, acabo por concluir diferentemente do que concluiu o Ilustre Relator, que acabou agasalhando o ponto de vista da Fiscalização, para conceber a operação como sendo uma prestação de serviços e não uma compra e venda de insumos.

Tenho que a operação está documentalmente comprovada como sendo uma compra e venda, não só pelos expressos termos do contrato, mas pela emissão de Nota Fiscal de venda de insumos, que permite o trânsito dos ovos incubáveis dos parceiros/matrizeiros para a adquirente Cooperativa. Tais documentos existentes nos autos, para serem desconsiderados pela fiscalização, deveriam ser objeto de decreto de nulidade por simulação (ou outro vício do negócio jurídico), e atendendo a forma pertinente para assim se o decretar, tais como descrição dos fatos, comprovação pertinente dos fatos supostamente reais, o fundamento legal da imputação realizada, para se ter a conclusão a que chegou a Administração. Assim sendo, considerando que os documentos que retrataram a operação de

compra e venda não foram total ou mesmo legalmente invalidados, tem-se que deve prevalecer a essência da operação, tal e qual retratada no contrato e na Nota Fiscal, que é a compra e venda, e não aquela imputada como sendo simulada, que seria a prestação de serviços.

E, por se tratar de compra e venda de bens, milita em favor da Recorrente o direito ao desconto do crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, pela alíquota definida no voto do Ilustre Relator, adicionando porém tais aquisições dentre aquelas que permitem o respectivo desconto de créditos.

Assim sendo, com as vênias do Ilustre Relator e daqueles que pensam em sentido contrário, sou pelo provimento do recurso para conceder o direito ao desconto de crédito presumido sobre a aquisição à pessoas físicas, dos ovos incubáveis.

AGROINDÚSTRIA – RESSARCIMENTO.

A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais pelo entendimento de serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto com a própria Cofins na apuração do quantum debeat.

Já o recorrente defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, há que se reconhecer a possibilidade de ressarcimento em relação ao crédito presumido do PIS/COFINS.

Assim, o cerne da questão é definir se os créditos presumidos da agroindústria podem ser objeto de processo de ressarcimento ou de compensação tributária.

A solução da lide passa necessariamente pelas irradiações das modificações impostas pela Lei nº 10.925/2005 ao regime da nãoacumulatividade do PIS e da Cofins.

Diante desse quadro convém identificar as respectivas mudanças e seus reflexos no caso em questão.

A Lei nº 10.637/2002, assim dispõe sobre o assunto:

Art. 2º Para determinação do valor do PIS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65.

(...)

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

(...)

(...)

§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam

mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) I seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) II- o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.

Assim, a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento.

Ocorre que os §§ 10 e 11 do art. 3º supra foram revogados pela Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004 (publicada nessa mesma data em Edição extra do Diário Oficial da União), verbis:

Art.3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória.

Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.

Art.5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A partir de agosto de 2004 produziria efeitos, portanto, a revogação desses créditos presumidos da agroindústria.

Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme arts. 8º e 15:

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).

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, 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.

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

II na data da publicação desta Lei, o disposto:

a) nos arts. 1º, 3º, 7º, 10, 11, 12 e 15 desta Lei;

(...)

III a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei

Observe que a Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento. Importa notar que, quanto ao aproveitamento, essa Lei dispôs apenas sobre a possibilidade da pessoa jurídica, indicada no caput dos arts. 8º e 15, “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.”

De outro lado, a mesma Lei n.º 10.925 manteve as revogações promovidas pela MP n.º 183, verbis:

Art. 16. Ficam revogados:

I a partir do 1o (primeiro) dia do 4o (quarto) mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória no 183, de 30 de abril de 2004:

a) os §§ 10 e 11 do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e

b) os §§ 5o, 6o, 11 e 12 do art. 3o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Assim, como os créditos previstos no art. 3.º, §§ 10 e 11 da Lei n.º 10.637/2002 e no art. 3.º, §§ 11 e 12 da Lei n.º 10.833/2003 foram expressamente revogados pelo art. 16 da Lei n.º 10.925/2004, não sendo mais apurados na forma do art. 3.º daquelas leis, não há mais possibilidade de efetuar compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação a aqueles créditos, por falta de previsão legal. Pelo mesmo motivo, não é possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelos arts. 8.º e 15 da Lei n.º 10.925/2004.

Em função da revogação promovida pela Medida Provisória n.º 183 não ter produzido efeitos antes da reinstituição dos créditos presumidos da agroindústria pela Lei n.º 10.925, pode-se concluir que o aproveitamento de tais créditos não sofreu solução de continuidade.

Deste modo, em que pese à reinstituição de créditos presumidos para a agroindústria pela Lei 10.925, não houve mudanças nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, que contemplam apenas os créditos apurados “na forma do art. 3.º e não esses “novos” créditos.

Com efeito, não é despidendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5.º da Lei n.º 10.637, de 2002, e pelo art. 6.º da Lei n.º 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3.º das mesmas Leis:

Art. 5o A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...];

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]; (grifos acrescidos)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...];

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]; (grifos acrescidos)

Neste diapasão, a IN SRF n.º 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe seu art. 21, caput:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

Como se pode notar o legislador não fez tal alteração, nem previu na própria Lei n.º 10.925/2004 outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição devida em cada período. Portanto, desejou que apenas essa forma de aproveitamento fosse possível.

Por derradeiro, ao analisarmos o caput do art. 16, da Lei n.º 11.116/2005, notamos que este dispositivo trata especificamente do saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis n.º

10.637/2002 e n.º 10.833/2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, senão vejamos:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:(grifo nosso)

I compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

Noutro giro, não se pode perder de vista que a vedação do art. 8.º, § 4.º, da Lei n.º 10.925, de 2004, constitui norma especial, porquanto se refere unicamente à situação específica ali descrita. Destarte, apenas excepciona, sem, contudo, conflitar com a norma geral do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite ao vendedor manter os créditos vinculados às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS, previsão esta genérica e atinente às operações em geral.

Observe-se, ainda, que a previsão contida no caput dos arts. 8.º e 15 da Lei n.º 10.925, de 2004, admite que as pessoas jurídicas aludidas “poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP, devidas em cada período de apuração ” o crédito presumido ali tratado.

Neste passo, entendo que prevalecem as vedações contidas no § 4.º do art. 8.º da Lei n.º 10.925, de 2004, em relação às situações específicas previstas naquele artigo.

Posteriormente, a Lei n.º 12058, de 13 de outubro de 2009 aduziu importantes modificações no tema, a saber:

a) Permitiu a compensação dos saldos dos créditos presumidos em discussão com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB ;

b) Autorizou o ressarcimento em dinheiro destes mesmos créditos, sob a ressalva de que o pedido só poderia ser efetuado para créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da lei. E o pedido referente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 01/2009 e o mês de publicação da lei, a partir de 01/01/2010.

Por fim, a Lei n.º 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ratificou os direitos concedidos pela Lei n.º 12058/2009, no sentido de manter a permissão ao ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Não se pode esquecer que o art. 106 do CTN autoriza a aplicação de lei nova a ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para as seguintes conclusões:

1 A Lei n.º 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento ;

2 A partir de agosto de 2004, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria de PIS/COFINS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS/Cofins devido na sistemática da não cumulatividade.

Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925, de 2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Cofins apurado no regime de incidência não cumulativa ;

3 A partir de 13/10/2009, a legislação retornou com a possibilidade de ressarcir ou compensar os créditos referentes à agroindústria.

Após esse singelo passeio pela legislação da não cumulatividade aplicada às agroindústrias, retornando ao caso em questão, conforme consta nos autos, a sociedade buscou compensar créditos presumidos de agroindústria da Cofins em operações de exportação com débitos de outros tributos.

Partindo das premissas acima cravadas, não é necessário empreender qualquer esforço de interpretação para concluir que os créditos adquiridos de agroindústria são considerados créditos presumidos, podendo ser objeto de pedido de ressarcimento. Portanto o ressarcimento pretendido pelo contribuinte deve prosperar sendo imperiosa a reforma da decisão proferida em primeira instância.

PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO

O recorrente afirmou que houve erro na aplicação do percentual sobre os insumos adquiridos - suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate - em seu julgamento o percentual do crédito presumido deveria ser de 60% e não de 35% como foi

feito pela DRJ/Joaçaba. Mesma sorte deveria ter as aquisições de milho inteiro e quebrado em razão de que tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos.

O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 trata do percentual em questão:

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)

§ 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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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 nº 11.051, 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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 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 15.17e 15.18; e

II 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 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 (Redação dada pela Lei nº11.488, de 15 de junho de 2007)

III 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n's 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei nº11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)

De acordo com as modificações aduzidas pela Lei nº 12.865/2013, o percentual aplicado aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos no § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é de 60%. Portanto, o pleito do recorrente tem amparo legal, de sorte de aplico o percentual citado de reforma da decisão a quo quanto a esta matéria.

CRÉDITOS A DESCONTAR.

Alega o recorrente que a decisão vergastada glosou valores em razão de que foram importados bens através do regime aduaneiro DRAWBACK, com suspensão do PIS, tendo, entretanto, o sujeito passivo se apropriado do crédito, contrariando disposição contida na Lei nº 10.865/04, art, 15, § 1º, que autoriza a apropriação do crédito apenas quanto aos valores efetivamente pagos, o que não seria o caso de importações amparadas pelo DRAWBACK.

Entretanto, a divergência entre os valores solicitados e os reconhecidos pela autoridade fiscal, reside noutra situação de fato. Nos meses de (...) , a recorrente, por motivo ignorado, deixou de incluir no pedido de ressarcimento, a totalidades as DI's registradas no mencionado período.

A totalidade das DI's, por ocasião da apreciação do pedido de ressarcimento do referido, também não foram computadas pela autoridade fiscal.

Quanto a essa matéria, entendo que é defeso o aditamento de pedido de ressarcimento visando à inclusão de novos créditos financeiros ao pedido inicial. Novos direitos devem ser pleiteados em novo pedido de ressarcimento, sob pena de cerceamento do direito de defesa e de inobservância do devido processo legal.

Nesta linha, acertou a DRJ/Joaçaba em não aceitar a inclusão de novos créditos financeiros ao pedido inicial de ressarcimento sem que fosse efetuado por meio do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Conclusão

Desta forma, por todo o acima exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre a prestação de serviço de limpeza, com a manutenção predial, com serviços de pintura do setor fabril, desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações, com fretes na operação de venda dos produtos acabados, com armazenagem, com a aquisição de avental plástico, de bota de borracha, de camisa, de camiseta impermeável, de calça proteção, de desinfetante, de creme protetor microbiológico, de detergentes, de lenha de eucalipto, de luva, de óleos lubrificantes, de peças para máquinas, de protetor auricular, de correias industriais, de material de embalagens, de etiquetas, de caixas de papelão, de material de conservação. Bem como conceder o direito ao desconto de crédito presumido sobre a aquisição dos ovos incubáveis, o direito ao ressarcimento ao crédito presumido da agroindústria e a aplicação do percentual de 60% sobre os insumos utilizados na industrialização dos produtos previstos no § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.