



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

Processo n° 12585.000030/2010-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.629 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria PER/DCOMP-COFINS
Recorrente JBS S.A. (Incorporadora de BERTIN S.A.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

LANÇAMENTO. AFRFB. JURISDIÇÃO DIVERSA. VALIDADE. SÚMULA CARF N. 27.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE. DIRIGENTE. ART. 135, III do CTN. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.

A atribuição de responsabilidade exclusiva ao dirigente em relação ao crédito tributário, com fundamento no art. 135, III, do CTN, reclama a individualização da conduta do responsável e da sua tipificação como violadora da lei e do contrato social, e não simplesmente do fato de haver equivocada apuração do tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer que o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 deve ser calculado com a alíquota determinada em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo. Sustentou pela recorrente a Dra. Marina Vieira de Figueiredo, OAB/SP nº 257.056.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Jorge Freire, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.

Relatório

Versa o presente sobre **PER** (retificador) de nº 34994.71679.300708.1.5.09-5451 (fls. 5 a 7)¹, transmitido em 30/07/2008, para demandar crédito de COFINS não-cumulativa / Exportação (§ 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003) relativo ao 1º trimestre de 2008, no valor de R\$ 31.370.885,28. As declarações de compensação (**DCOMP**) correspondentes são listadas à fl. 8 (DACON às fls. 10 a 59, e 69 a 122, e DIPJ às fls. 64 a 66).

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/03/2015 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 31/03/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por ROSALDO TREVISAN
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A verificação iniciada em 26/11/2010, após diversas prorrogações, é encerrada “sem exame”, em função da comunicação de incorporação da BERTIN S.A. pela JBS S.A. (fl. 67).

No Termo de Verificação de Infração Fiscal (TVIF) de fls. 126 a 152 (que trata da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP de outubro de 2007 a dezembro de 2009), narra-se que: (a) a fiscalização deriva de diversos pedidos de ressarcimento analisados em diferentes processos administrativos, e obteve-se autorização expressa para novo exame, com ciência ao sujeito passivo (em que pese o procedimento anterior ter sido encerrado “*sem exame*”); (b) as autuações decorrentes, em relação a ambas as contribuições, no período correspondente ao 1º trimestre de 2008, foram lavradas no bojo do processo administrativo nº 15868.720063/2012-03 (cópia da autuação referente à COFINS às fls. 153 a 157); (c) os pedidos de ressarcimento referentes a COFINS são analisados no presente processo, e os referentes a Contribuição para o PIS/PASEP, no processo administrativo nº 12585.000035/2010-84; (d) o fisco optou por realizar verificações por trimestre, em ordem cronológica, iniciando os trabalhos relativos ao 1º trimestre de 2008 em 03/02/2012, com intimação à recorrente para fornecimento de documentos; (e) no período anterior (4º trimestre de 2007), houve problemas, não tendo a empresa conseguido compor os números declarados e informados pelos administradores, informando esta não ser possível naquele momento avaliar a solicitação de retificação dos DACON referentes ao período; (f) para minimizar tais dificuldades, a fiscalização, a partir dos arquivos digitais apresentados pela empresa, compôs três planilhas (referentes a janeiro, fevereiro e março de 2008) com o total de aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, bens adquiridos para revenda, devoluções de vendas e importações de bens utilizados como insumos, antes da análise da fiscalização, que foram enviadas à empresa para conferência juntamente com a planilha 4, que lista os documentos a serem apresentados (demandando-se ainda esclarecimentos a questões surgidas na análise inicial dos DACON - fls. 130/133); (g) mesmo depois de intimado e reintimado, o sujeito passivo “*não apresentou nenhuma planilha ou qualquer outro documento equivalente contendo a memória de cálculo demonstrativa da forma de apuração dos valores das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, de gado bovino de pessoas físicas, bem como das devoluções de vendas, por ele considerados e informados nos DACONS, para apuração dos créditos*” das contribuições, nem “*arquivos digitais complementares do PIS/COFINS*”; (h) diante do exposto, restou apurar os créditos a partir dos arquivos digitais dos registros fiscais que foram apresentados pelo sujeito passivo (e das citadas planilhas correspondentes, tendo sobre elas o sujeito passivo informado que “*não era possível avaliar os dados constantes das referidas planilhas*”); (i) em função de o contribuinte ter apresentado novos arquivos digitais, alterando as informações anteriormente prestadas, as planilhas 1, 2 e 3 foram substituídas pelas planilhas 6, 7 e 8, que foram utilizadas pela fiscalização (diante da falta de interesse da empresa em apresentar os demais elementos exigidos pela fiscalização); (j) a partir de tais planilhas foram elaboradas as planilhas 9 (aquisições não consideradas pela fiscalização para apuração de créditos - bens e serviços utilizados como insumos), 10 (registros em duplicidade), 11 (gado bovino adquirido de pessoas físicas), 12 (aquisições não consideradas pela fiscalização para apuração de créditos - bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas para revenda), 13 (devoluções de vendas), 14 (serviços utilizados como insumos), 15 (aquisições para revenda), 16 a 18 (insumos que dão direito a crédito presumido - agroindústria, por mês), 19 (despesas de energia elétrica), e 20 a 22 (resumos); (k) nas planilhas referentes a glosas (9 a 12), as razões pelas quais não foram considerados os créditos estão descritas de forma sintética ao final de cada planilha; (l) as planilhas foram todas entregues ao contribuinte e compõem o processo nº 15868.720063/2012-03; (m) após as apurações, foram elaborados pela fiscalização DACON completos para o período, indicando os

valores que devem constar em todas as fichas, chegando-se ao total de glosas constante na tabela de fl. 144; e (n) em decorrência das glosas, serão afastados os correspondentes valores a ressarcir nos processos administrativos (entre os quais o aqui analisado e o de nº 12585.000035/2010-84, que trata da Contribuição para o PIS/PASEP), sem prejuízo dos lançamentos de ofício (levados a cabo no processo nº 15868.720063/2012-03).

Com base no TVIF é proferido o **Despacho Decisório** de fls. 162 a 166, indeferindo o pedido de ressarcimento e não homologando as compensações vinculadas.

A empresa apresenta **manifestação de inconformidade** em 11/07/2012 (fls. 171 a 191) sustentando preliminarmente as seguintes nulidades: (a) há incompetência da DRF/Araçatuba para promover a fiscalização, sendo tanto a BERTIN S.A. quanto a incorporadora JBS S.A. sediadas na cidade de São Paulo; (b) a autorização para reexame de período já fiscalizado nada diz sobre a transferência de competência para outra região fiscal ou unidade descentralizada; (c) a emissão de MPF para a fiscalização é nula, porque não foi feita na disciplina da Portaria RFB nº 3.014/2011; e (d) houve cerceamento de defesa, pois a unidade que promoveu a fiscalização dista aproximadamente 600 Km da recorrente, o que dificulta a entregar documentos e dirimir dúvidas sobre a fiscalização. Afirma ainda a defesa que: (e) incide sobre o caso o art. 135, III do CTN, sendo pessoalmente responsáveis os administradores da empresa à época (que relaciona à fl. 179), porque agiram com infração à lei (e que o não recolhimento das contribuições, por si, já demonstra clara infração à lei) e ao estatuto social (que previa “*expressamente a necessidade de orientação, controle e fiscalização dos negócios da companhia pelo conselho de administração e da diretoria*”); e (f) o procedimento fiscal teve início antes da incorporação da BERTIN S.A. pela JBS S.A., demonstrando que a não entrega de documentos se deu única e exclusivamente pelos administradores da empresa incorporada. No mérito, a empresa alega que: (g) a BERTIN S.A., em 2007, adquiriu a BERTIN LTDA, com diversos estabelecimentos, e grande parte dos valores escriturados pela BERTIN S.A. no período fiscalizado “*podem ser provenientes de aquisições cujos documentos fiscais foram emitidos em nome da antiga proprietária dos estabelecimentos*”, sendo que, em atenção ao princípio da verdade material, independente das notas fiscais em questão terem sido emitidas em nome da antiga proprietária, o fato é que as aquisições eram insumos para a adquirente; e (h) houve má interpretação, pelo agente fiscal, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, e de seu § 3º, sendo a alíquota referente ao produto fabricado, e não ao adquirido (citando precedente do CARF), e afirmando que ainda que desconsiderado tal entendimento, as aquisições seriam de “carne”. Ao fim da peça de defesa, demanda-se diligência para análise dos documentos fiscais da empresa, inclusive intimando-se os antigos administradores da incorporada.

Em 28/02/2013 (fls. 323 a 343), ocorre o **juízo de primeira instância**, no qual se acorda pela improcedência da manifestação de inconformidade, concluindo aquele colegiado unanimemente que: (a) os procedimentos são válidos mesmo que formalizados por servidor competente (AFRFB) de unidade diversa da do domicílio do sujeito passivo, como expressamente prevê o art. 9º, § 2º do Decreto nº 70.235/1972; (b) a ação fiscal teve autorização em MPF do Superintendente da 8ª Região Fiscal, que jurisdiciona todo o Estado de São Paulo, que detém autorização regimental para transferência de competências entre as unidades jurisdicionadas (art. 307 do Regimento Interno da RFB aprovado pela Portaria MF nº 587/2010); (c) não cabe falar em cerceamento de defesa em etapa que antecede o contraditório, mas ainda assim a empresa foi reiteradamente intimada a apresentar documentos e teve acesso aos documentos dos autos, não se constatando qualquer empecilho relativo a produção de provas; (d) em relação à responsabilidade dos sócios da incorporada, cabe destacar que o presente procedimento fiscal não é um auto de infração, mas uma análise de pedido de ressarcimento da empresa, mas ainda assim se aplica ao caso o art. 132 do CTN, que trata de **incorporação**; (e) no mérito, a fiscalização examinou a contabilidade conforme encaminhada

pela empresa, assim como a documentação posteriormente encaminhada, tendo ocorrido reiteradas negativas de atendimento a intimações pelo sujeito passivo (enumeradas exemplificativamente às fls. 336/337), não tendo a empresa trazido “qualquer documento contábil ou fiscal anexo à peça recursal para comprovar o seu direito ao crédito de ressarcimento”, falhando assim em seu ônus processual; (f) quanto ao crédito presumido da agroindústria, a matéria foi disciplinada na Instrução Normativa nº 660/2006, que endossa o entendimento do fisco em seu art. 8º, § 1º. Por fim, rejeita a DRJ o pedido de diligência e a demanda para que se enviem intimações ao endereço do patrono da causa, assim como para que este realize sustentação oral na instância de piso.

Cientificada da decisão em 18/04/2013 (AR à fl. 443), a empresa apresenta **recurso voluntário** em 17/05/2013 (fls. 347 a 380), reiterando as considerações sobre nulidades relativas a competência da unidade fiscalizadora e cerceamento de defesa, suscitando ainda nulidade da decisão de piso por não analisar o argumento acerca da responsabilidade direta e exclusiva dos administradores da incorporada (que reitera, afirmando que o fisco não fez qualquer esforço para obter as informações junto aos ex-administradores, em atenção à verdade material). No mérito, também reitera as considerações expressas em sua manifestação de inconformidade, e a demanda por diligência. Agrega, ao final, tópico sobre impossibilidade de sucessão de multas e juros, que, provavelmente figura por engano na peça recursal, visto não tratar o presente processo de autuação.

Após o recurso voluntário a empresa acrescenta ainda, em 20/03/2014, a peça de fls. 416 a 426, noticiando o advento da Lei nº 12.865/2013, que acrescenta um § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/2004, defendendo sua aplicação retroativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Cabe de início destacar que verifiquei que a autuação correspondente ao mesmo período (1º trimestre de 2008), da mesma empresa, abarcando a COFINS (com pedido de ressarcimento e compensações analisados nestes autos) e a Contribuição para o PIS/PASEP (com pedido de ressarcimento e compensações analisados no processo administrativo nº 12585.000035/2010-84), lavrada no processo administrativo nº 15868.720063/2012-03 (cópia da autuação referente à COFINS às fls. 153 a 157), foi apreciada recentemente por esta Terceira Turma, em 23/04/2014, com quatro dos atuais componentes do colegiado, no Acórdão nº 3403-002.906, assim ementado:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração:
01/01/2008 a 31/03/2008 COFINS NÃO-CUMULATIVO.**

CRÉDITO. INSUMOS. PROVA. Na apuração de PIS/Cofins não-cumulativo, a prova da existência do direito de crédito incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração por parte do contribuinte, deve a Fiscalização promover o lançamento com os dados que se encontram ao seu alcance.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ÔNUS DA PROVA. PERÍCIA. Depois de realizado o lançamento com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, torna-se dever do contribuinte apresentar as provas e fazer a demonstração pontual dos erros em que porventura teria incorrido a Fiscalização na apuração, demonstrando o valor que entenderia ser o correto para o direito de crédito. A realização de perícia submete-se ao critério de necessidade do julgador, de maneira que, não havendo nenhuma prova contundente em sentido contrário ao da apuração procedida, e entendendo o julgador pela existência de elementos de prova suficientes para formar sua convicção, pode e deve deixar de realizar a perícia, promovendo desde logo o julgamento.

RESPONSABILIDADE PESSOAL EXCLUSIVA DOS DIRIGENTES DA EMPRESA SUCEDIDA. NÃO CONFIGURAÇÃO. A apuração equivocada do tributo, em si mesmo, não configura infração de lei ou do estatuto social, capaz de configurar a hipótese de responsabilidade pessoal exclusiva prevista no art. 135, III, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO. A sucessão por incorporação implica na transferência da responsabilidade em relação ao crédito tributário como um todo, incluindo a multa de ofício e os juros de mora, independente do lançamento ter ocorrido antes ou depois da sucessão. Inteligência do art. 132 c/c art. 129 do CTN.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. A alegação de erro no lançamento em relação à forma de cálculo do crédito presumido foi argüida de maneira inédita no recurso voluntário, razão pela qual não pode ser apreciada, por restar configurada a preclusão, visto que tal matéria não foi alegada na impugnação. Sua análise também implicaria em supressão de instância, pois a questão não foi submetida ao julgamento de Primeira Instância. Recurso negado. (Acórdão nº 3403-002.906, Rel. Cons. Ivan Allegretti, unânime, exceto em relação à multa e aos juros de mora em razão da sucessão, matéria na qual a Conselheira Adriana Ribeiro, em substituição ao Conselheiro Domingos de Sá Filho, votou pelo provimento, sessão de 23.abr.2014) (grifo nosso)

Tal verificação é relevante e pertinente, pois as matérias analisadas nestes autos são praticamente as mesmas, e sob os mesmos fundamentos, resguardadas algumas especificidades que serão anotadas ao longo deste voto.

Das preliminares de nulidade

Alega a recorrente que há incompetência da DRF/Araçatuba para promover a fiscalização, sendo tanto a BERTIN S.A. quanto a incorporadora JBS S.A. sediadas na cidade de São Paulo, existindo nulidade na emissão de MPF para a fiscalização, porque não foi feita na disciplina da Portaria RFB nº 3.014/2011. Protesta ainda quanto à autorização para reexame de período já fiscalizado, que nada diz sobre a transferência de competência para outra ou unidade descentralizada.

Compulsando os autos, percebe-se que havia MPF para a realização da fiscalização (reproduzido no próprio recurso voluntário - fl. 350), assinado por quem detém competência normativa para representar o Superintendente da Receita Federal na 8ª Região Fiscal, que jurisdiciona tanto a capital São Paulo quanto Araçatuba. E em tal MPF, entre os Auditores-Fiscais encarregados encontram-se aqueles que realizam a análise fiscal e assinam o Termo de Verificação de Infração Fiscal. Não existe (nem a recorrente aponta) qualquer comando normativo que obrigue o Superintendente a declinar no MPF a unidade de lotação de tais auditores. Mas, por óbvio, se eles foram designados, o foram onde quer que estejam lotados.

Não há, assim, nenhuma irregularidade na emissão do MPF, sendo ainda logicamente reprovável o raciocínio *a contrario sensu* em relação a súmula rejeitada pelo CARF. É evidente que uma súmula rejeitada não produz o efeito de aprovação (ou de confirmação) de uma súmula de teor contrário. Cabível, sim invocar súmulas efetivamente aprovadas pelo CARF, que vinculam o julgador administrativo, como a de nº 27:

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Aliás, como atesta o julgador de piso, isso já estava claro no art. 9º, § 2º do Decreto nº 70.235/1972.

Ainda que não se esteja neste processo tratando de lançamento, mas de análise de direito de crédito (análise que, por certo, acabou implicando o lançamento em relação ao mesmo período, que já foi inclusive objeto de julgamento por esta Terceira Turma, como noticiado ao início deste voto), é de se revelar que, no caso em apreço, o MPF regularmente emitido por autoridade competente atribuiu a fiscalização a determinados Auditores-Fiscais, que, lotados em unidade da RFB sob jurisdição do Superintendente, realizaram o trabalho.

A crítica à data da Portaria de Delegação de competência revela confusão da recorrente entre o ato de delegação de competência e a Portaria que disciplina o MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi inicialmente disciplinado pela Portaria SRF nº 3.007/2001, depois pela Portaria RFB nº 4.328/2005, depois pela Portaria SRF nº 6.087/2005, depois pela Portaria RFB nº 4.066/2007, depois pela Portaria RFB nº 11.371/2007, depois pela Portaria RFB nº 3.014/2011 (citada na peça recursal), depois pela Portaria RFB nº 1.687/2014, que o extinguiu, criando a figura do “termo de distribuição de procedimento fiscal”, expressão mais apropriada para um instrumento que, de “mandado”, efetivamente nunca teve nada (conforme atesta reiterada jurisprudência deste CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais), diante da competência legalmente atribuída aos Auditores-Fiscais para lançamento:

“NULIDADE. IRREGULARIDADES NA EMISSÃO DE MPF. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é simples instrumento de controle interno da Administração Tributária, não se constituindo em elemento essencial de validade do correspondente auto de infração. Também aí entende-se pertinente o posicionamento do julgador a quo, que esclareceu que o MPF é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades fiscais, e eventuais irregularidades em seu trâmite não invalidam o auto de infração decorrente do procedimento fiscal relacionado.”²

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O MPF é ato interna corporis de controle interno e eventuais vícios são consideradas meras irregularidades, que não têm efeito de contaminar de nulidade o crédito constituído pelo lançamento de ofício.”³

“MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE. O MPF- Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração”⁴

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF Eventual irregularidade na emissão do MPF ou o descumprimento do prazo previsto no MPF para realização da ação fiscal não induzem a nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público.”⁵

“NORMAS PROCESSUAIS MPF MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NULIDADE DO LANÇAMENTO. O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento. Não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.”⁶

Assim, no presente caso, que, destaque-se, teve MPF regularmente emitido, a delegação de competência operada em 2004 (e criticada pela defesa) obviamente ampara o MPF de 2011. Sustentar o contrário equivaleria ao absurdo entendimento de que cada vez que fosse editada uma nova norma sobre MPF (ou sobre qualquer outra matéria) deveriam ser editadas nas dez Superintendências da RFB do País (isso para não falar das demais autoridades citadas nas portarias) novas portarias de delegação de competência para emissão de um mesmo instrumento, já existente, de mesma denominação - MPF.

² CARF, Acórdão 1401-000.740, 4a Câmara, 1a Seção, Rel. Cons. Fernando Luis Gomes de Matos, unanimidade, Sessão de 15.mar.2012.

³ CARF, Acórdão 1801-001.018, 3a Turma Especial, 1a Seção, Rel. Cons. Carmen Ferreira Saraiva, unanimidade, Sessão de 10.mai.2012.

⁴ CARF, Acórdão 3102-001.669, 1a Câmara, 3a Seção, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, unanimidade, Sessão de 27.nov.2012.

⁵ CARF, Acórdão 2403-002.353, 3a Câmara, 2a Seção, Rel. Cons. Carlos Alberto Mees Stringari, unanimidade, Sessão de 20.nov.2013.

⁶ CSRF, Acórdão 9101-001.798, Rel. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, maioria, Sessão de 19.nov.2013.

Também no que se refere ao exame de período fiscalizado, autorizado pelo Superintendente Substituto da 8ª Região Fiscal, não existe (nem a recorrente aponta) qualquer norma que obrigue constar no documento a unidade responsável. Pelo contrário, a DRJ relaciona ato normativo que permite ao Superintendente otimizar a carga de trabalho em sua jurisdição, distribuindo-a em unidades que não constituem necessariamente o domicílio do fiscalizado.

E, por fim, não resta configurado cerceamento de defesa pelo fato de estar a unidade fiscalizadora distante 600 Km da empresa. Isso não prejudicou a comunicação (sendo as reiteradas negativas de resposta a intimação por parte da interessada devidas a fatores outros que não a distância, como resta patente nos autos), nem a apresentação de documentos ou o esclarecimento de dúvidas. Na era da *internet* e do telefone, não aponta a recorrente sequer um fato concreto em que tenha havido obstáculo efetivo a sua defesa pela distância.

Em relação à nulidade do julgamento de piso, suscitada pela recorrente, pelo fato de não ter sido analisado seu argumento acerca da responsabilidade direta e exclusiva dos administradores da incorporada, cabe destacar que a DRJ o analisou, não se confundindo a negativa de acolhimento com a omissão.

Para o esclarecimento, basta a leitura dos três parágrafos iniciais da decisão da DRJ que tratam do assunto (fl. 332):

“Informe-se que o presente processo não trata de auto de infração, mas sim de Despacho Decisório proferido pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SÃO PAULO - DERAT/SP, que tratou de pedido de ressarcimento e também da não homologação de compensações a ele vinculadas.

Contudo, frise-se que os créditos tributários informados como débitos nas Dcomp não estão em discussão, mas tão-somente o pedido de ressarcimento, eis que se não homologadas as compensações, os débitos informados nas Dcomp devem ser cobrados.

Tendo em vista o mister de julgador, não nos furtaremos de analisar a argumentação trazida na peça recursal, entendendo tratar-se de equívoco da contribuinte, pois a cobrança dos débitos informados em Dcomp não comporta discussão em sede de recurso conforme se apresenta, uma vez que, foram declarados e confessados pela própria contribuinte.” (grifo nosso)

A partir desse parágrafo, o julgador está, a nosso ver, a se pronunciar desnecessariamente sobre o tema (como ele próprio admite, ao dizer que, no dever de julgador, não se furtará a analisar a argumentação, ainda que equivocada, do contribuinte).

Reitere-se: nestes autos se aprecia pedido de ressarcimento (cumulado com compensação). E, sobre o tema, há que se aclarar que o ônus probatório é do postulante ao crédito.

Não se está aqui tratando de uma “autuação”, mas de um pedido de crédito, no qual o solicitante tem o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito. Assim vem reiteradamente decidido esta turma de forma unânime:

“ÔNUS DA PROVA, FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.” (Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

Se não houver prova do direito ao crédito, ele não será concedido. Isso porque não se discute, nem se pode discutir nestes autos, a exigência do crédito decorrente da negativa do ressarcimento ou da não homologação das compensações.

Desse modo, não faz sentido algum seguir na análise do argumento da empresa, que pretende atribuir “responsabilidade” a administradores da incorporada. Responsabilidade pelo pagamento de algo? Mas não se está exigindo nada nestes autos, está-se negando ressarcimento. Parece a recorrente desejar que os antigos administradores (que ela afirma terem agido com infração a lei e ao estatuto) lhe assegurem com tal conduta um direito a crédito.

Inexistente, assim, a nulidade apontada.

E aproveitamos as considerações e os precedentes sobre o ônus probatório para indeferir a perícia solicitada, pois a perícia não se presta à finalidade pleiteada pela recorrente, que consiste em um verdadeiro novo exame da matéria, trazendo, sem motivo justificado nos autos, novas pessoas à lide. A diligência serve ao esclarecimento de dúvidas do julgador em relação ao material já trazido nos autos pelas partes. E a ausência de substância no material de defesa constante nos autos do presente processo opera contra aquele que tem o ônus de provar seu direito de crédito: a recorrente.

Ainda que invocada a verdade material, é necessário esclarecer, na linha dos ensinamentos de JAMES MARINS, que a verdade material é ladeada pelo dever de investigação (da Administração tributária, que encontra limitações de ordem constitucional), e pelo dever de colaboração (por parte do contribuinte e de terceiros):

“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.”⁷

E o que se vê no presente processo é a significativa ausência de colaboração por parte do contribuinte, levando o fisco a recompor DACON com base em registros digitais da própria empresa.

Da responsabilidade de dirigentes / da incorporada

Aproveita-se ainda o exposto no tópico anterior, no que se refere ao pronunciamento da DRJ sobre a responsabilidade de dirigentes da incorporada, ou desta, para analisar a argumentação reiterada em sede de recurso voluntário no sentido de que incide sobre o caso o art. 135, III do CTN, sendo pessoalmente responsáveis os administradores da empresa à época (que relaciona) porque agiram com infração à lei (e que o não recolhimento das contribuições, por si, já demonstra clara infração à lei) e ao estatuto social (que previa *“expressamente a necessidade de orientação, controle e fiscalização dos negócios da companhia pelo conselho de administração e da diretoria”*).

A argumentação, como exposto no tópico anterior, é desconectada da realidade destes autos, nos quais se discute o direito ao crédito, que deve ser provado pelo postulante. Daí informarmos, inclusive, no relatório, que o tópico agregado ao final do recurso voluntário (inexistente na manifestação de inconformidade) sobre impossibilidade de sucessão de multas e juros provavelmente figura por engano na peça recursal, visto não tratar o presente processo de autuação (não havendo imputação de multa ou juros).

De qualquer modo, esta Terceira Turma (no julgamento da autuação) já se pronunciou sobre o tema, esclarecendo que a atribuição de responsabilidade exclusiva ao dirigente em relação ao crédito tributário, com fundamento no art. 135, III, do CTN, reclama a individualização da conduta do responsável e da sua tipificação como violadora da lei e do contrato social.

“2. Responsabilidade pessoal exclusiva dos dirigentes da empresa sucedida.

A apuração equivocada do tributo, em si mesmo, não configura infração de lei ou do estatuto social, não configurando a hipótese de responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN.

A atribuição de responsabilidade exclusiva do dirigente em relação ao crédito tributário, com fundamento no art. 135, III, do CTN, reclama a individualização da conduta do responsável e da sua tipificação como violadora da lei e do contrato social.

⁷ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 6.ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 154.

Se o simples fato de deixar de recolher tributo não configura a violação de lei prevista no referido dispositivo do CTN, conforme jurisprudência reiterada do Superior Tribunal de Justiça, então muito menos se configurará no caso de apuração e recolhimento realizados de forma equivocada, sem a demonstração de qualquer conduta dolosa dos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

A propósito do tema, esta Turma já manifestou o seguinte entendimento:

(...) CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIOS E MANDATÁRIOS DA PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE PESSOAL. EXISTÊNCIA DE DOLO. NECESSIDADE. A responsabilidade pessoal inserta no art. 135, III do Código Tributário Nacional, para sua aplicação, exige a comprovação do caráter doloso da conduta daqueles agentes quando pratiquem atos com excesso de poder ou que infrinjam a lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica lançada, não se qualificando como doloso o simples inadimplemento de obrigação tributária, como remansoso na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. (...) (Acórdão 340300.530, PA 13312.000587/200417, Relator Cons. Robson José Bayerl, j. 26/08/2010)

Entendo, por isso, que não se pode cogitar da aplicação do art. 135, III, do CTN. (Acórdão nº 3403-002.906, Rel. Cons. Ivan Allegretti, unânime, exceto em relação à multa e aos juros de mora em razão da sucessão, matéria na qual a Conselheira Adriana Ribeiro, em substituição ao Conselheiro Domingos de Sá Filho, votou pelo provimento, sessão de 23.abr.2014) (grifo nosso)

Não há, assim, como atribuir, ainda mais na realidade do presente processo, que trata de ressarcimento, a responsabilidade aos sócios da (ou à) empresa incorporada pela recorrente. Improcedente, assim, a argumentação externada pela defesa.

Das glosas referentes a insumos

Como relatado de início, em função de o contribuinte ter apresentado apenas arquivos digitais, alterados ao longo da fiscalização, as planilhas 1, 2 e 3 inicialmente confeccionadas pelo fisco, exclusivamente com base nas informações prestadas, antes de qualquer ajuste pela fiscalização, foram substituídas pelas planilhas 6, 7 e 8, utilizadas pela fiscalização (diante da falta de interesse da empresa em apresentar os demais elementos exigidos pela fiscalização). A partir de tais planilhas foram elaboradas as planilhas 9 (aquisições não consideradas pela fiscalização para apuração de créditos - bens e serviços utilizados como insumos), 10 (registros em duplicidade), 11 (gado bovino adquirido de pessoas físicas), 12 (aquisições não consideradas pela fiscalização para apuração de créditos - bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas para revenda), 13 (devoluções de vendas), 14 (serviços utilizados como insumos), 15 (aquisições para revenda), 16 a 18 (insumos que dão direito a crédito presumido - agroindústria, por mês), 19 (despesas de energia elétrica), e 20 a 22 (resumos). Nas planilhas referentes a glosas (9 a 12), as razões pelas quais não foram considerados os créditos estão descritas de forma sintética ao final de cada planilha, cabendo destacar que as planilhas foram todas entregues ao contribuinte e compõem o processo de autuação nº 15868.720063/2012-03 (aquele já apreciado por esta Terceira Turma). Após as

apurações, foram elaborados pela fiscalização DACON completos para o período, indicando os valores que devem constar em todas as fichas, chegando-se ao total de glosas constante na tabela de fl. 144.

Sobre a amplitude do conceito de insumos na legislação que rege as contribuições, cabe destacar que esta Terceira Turma já tem posicionamento assentado.

O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e nº 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange “*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 incluídos no ativo imobilizado*” e “*os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto*”.

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF). Contudo, tal tarefa se revela improficua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI é demasiadamente restritivo, e o encontrado a partir da legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de “*despesas operacionais*”, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - v.g. incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

A Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, e a Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS não-cumulativa, explicitam, em seus arts. 3º, que podem ser descontados créditos em relação a:

“II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)” (grifo nosso)

A mera leitura dos dispositivos legais já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação do bem destinado à venda.

Conclui-se, então, que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, como vem reiteradamente decidindo esta Terceira Turma:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o

extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).” (Acórdão nº 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime – em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014) (No mesmo sentido os Acórdãos nº 3403-002.469 a 477; nº 3403-001.893 a 896; nº 3403-001.935; nº 3403-002.318 e 319; e nº 3403.002.783 e 784)

Isto posto, caberia analisar a adequação ao conceito de insumo das rubricas questionadas no presente contencioso, já destacando que não se identifica com a legislação do IPI nem com a do IR.

No entanto, apesar de a fiscalização detalhar minuciosamente as glosas, em favor do direito de defesa da recorrente, não há nenhum questionamento específico de glosa de insumos nas peças recursais, limitando-se a recorrente a afirmar que a BERTIN S.A., em 2007, adquiriu a BERTIN LTDA, com diversos estabelecimentos, e grande parte dos valores escriturados pela BERTIN S.A. no período fiscalizado “*podem ser provenientes de aquisições cujos documentos fiscais foram emitidos em nome da antiga proprietária dos estabelecimentos*”, sendo que, em atenção ao princípio da verdade material, independente das notas fiscais em questão terem sido emitidas em nome da antiga proprietária, o fato é que as aquisições eram insumos para a adquirente.

Veja-se que poderia a recorrente na peça de defesa demonstrar que cada um dos bens glosados (ou ao menos um, de forma documentada) é efetivamente utilizado em seu processo produtivo, possibilitando o direito ao crédito. Mas a afirmação de que detém o direito é sempre genérica, o que denota o claro equívoco da recorrente em relação ao ônus probatório em processos de ressarcimento, tema já esclarecido em tópico anterior deste voto.

Portanto, diante da ausência de qualquer elemento comprobatório, inexistente o direito ao crédito.

Das glosas referentes a créditos presumidos - agroindústria

Afirma o fisco no TVIF (fl. 141) que:

O percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, §3º, da Lei nº 10.925, de 2004, é determinado em função do produto adquirido e não do fabricado. De acordo com a legislação vigente para os períodos de apuração ora verificados o percentual corresponde a 35%.

A recorrente, por sua vez, sustenta que houve má interpretação, pelo agente fiscal, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, e de seu § 3º, sendo a alíquota referente ao produto fabricado, e não ao adquirido (citando precedente do CARF), e afirmando que ainda que desconsiderado tal entendimento, as aquisições seriam de “carne”.

Vê-se que aqui reside uma das poucas discussões que não envolve aspectos probatórios, sendo a matéria exclusivamente ligada à interpretação do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. E tal matéria não foi enfrentada no julgamento da autuação relativa ao mesmo período, por esta Terceira Turma, porque naqueles autos havia operado preclusão em relação ao assunto.

O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 dispõe que as pessoas jurídicas que **produzam** determinadas mercadorias (que arrola no *caput* do artigo), destinadas à alimentação humana ou animal, podem deduzir das contribuições (Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins), devidas em cada período de apuração, **crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (**insumos**), adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, residente ou domiciliada no País.

No § 3º do referido art. 8º, estabelece-se que o montante do crédito presumido será determinado mediante aplicação, sobre o valor das aquisições, de alíquota correspondente a: (a) 60% da prevista na legislação das contribuições, para os **produtos** de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e (b) de 35% da prevista na legislação das contribuições, para os demais **produtos**.

Na letra da lei:

*“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 nº 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.***

(...)

*§ 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 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **para os produtos de origem animal** classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e*

*II - **35%** (trinta e cinco por cento) **daquela prevista** no art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **para os demais produtos.**” (a Lei nº 11.488/2007 incluiu um inciso, com alíquota de 50%, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI) (grifo e atualização nossos)*

No caso, o fisco afirma textualmente que aplicou as alíquotas conforme os insumos adquiridos. E a recorrente alega que o cômputo da alíquota deve ser feito em relação ao produto fabricado e não em relação ao insumo adquirido.

A literalidade da lei realmente abre possibilidade às duas linhas de entendimento, pelo que deve se buscar qual é a interpretação que se coaduna ao sistema, mantendo-o lógico, coerente e harmônico.

Tal tarefa foi originalmente empreendida por esta turma em junho de 2013, que unanimemente chegou à conclusão que:

“O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03 em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo”. (Acórdão nº 3403-002.281, Rel Conselheiro Marcos Tranches Ortiz, unânime, sessão de 25.jun.2013) (grifo nosso)

É conveniente transcrever parte do raciocínio empreendido, para que reste nítida a coerência argumentativa da linha adotada:

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

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

A estipulação de mais de um percentual para apuração do crédito presumido foi obra da Lei nº. 10.925/04 que, simultaneamente, também reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de venda dos principais insumos da atividade agrícola.

(...)

Ora, se os insumos aplicados na agricultura e na pecuária já não são gravados pelo PIS e pela COFINS e, portanto, se o preço praticado pelo produtor rural pessoa física já não contém

o encargo tributário, qual a justificativa para a manutenção do crédito presumido à agroindústria? Se o benefício perseguia compensar o setor pelo acúmulo de PIS e de COFINS no preço dos gêneros agrícolas, como explicá-lo depois de reduzida a zero a alíquota dos insumos aplicados à produção?

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

‘4. Desse acordo, que traz grandes novidades para o setor, decorreu a introdução dos dispositivos acima mencionados, que, se convertidos em Lei, teriam os seguintes efeitos: a) redução a zero das alíquotas incidentes sobre fertilizantes e defensivos agropecuários, suas matérias-primas, bem assim sementes para semeadura; b) em contrapartida, extinção do crédito presumido, atribuído à agroindústria e aos cerealistas, relativamente às aquisições feitas de pessoas físicas.

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

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

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

Enquanto o crédito presumido servia ao propósito de eliminar a cumulatividade do PIS e da COFINS na cadeia agrícola, a lei de regência o concedia em percentual único, não importando em qual gênero alimentício o insumo fosse empregado.

Depois, a partir do instante em que o instituto revestiu caráter de incentivo, a lei passou a outorgá-lo em diferentes montantes, conforme, o texto mesmo diz, o “produto” tenha esta ou aquela natureza.”

Em processos julgados em setembro de 2013 chegou a turma à mesma conclusão:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO. O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.” (Acórdãos nº 3403-002.469 a 477, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação ao tema, sessão de 24.set.2013)

A endossar o entendimento da turma a Lei nº 12.865, de 09/10/2013, que acrescentou (art. 33) o seguinte § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

“§ 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.”

Assim, desnecessário cogitar de interpretação benigna retroativa da Lei nº 12.865/2013, pois esta turma já entendia, antes do advento da referida Lei, que as alíquotas são aplicadas em função do produto fabricado, e não do insumo adquirido.

Conclui-se, então, neste tópico, que deve ser reconhecido o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 com a alíquota determinada em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.

Em função do reconhecimento do crédito, deve a unidade local da RFB tomar as providências para alastrar as consequências desta decisão a lançamentos e/ou compensações decorrentes.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer que o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 deve ser calculado com a alíquota determinada em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.

Rosaldo Trevisan