



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.721600/2013-56
ACÓRDÃO	9303-016.753 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	14 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	AGROTORA REFLORESTAMENTO, PECUARIA E CAFE LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica que adquire insumos de pessoa física ou de pessoa jurídica a que se refere o §1º do dispositivo e os remete para transformação em indústria de terceiros (industrialização por encomenda) da qual resulte produto elencado no texto legal. A impossibilidade de apuração desse crédito presumido decorre do fato de que essa pessoa jurídica não é quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Denise Madalena Green, que votou pela negativa de provimento. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhou a relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 67, Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3401-010.217**, de 23/11/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Dispositivo

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para (1) reverter todas as glosas de créditos, exceto em relação à despesa de corretagem; e (2) reconhecer o direito à atualização dos créditos pela Selic, a partir 361º dia da data do protocolo do pedido.

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto à impossibilidade de apropriação de crédito presumido de PIS e COFINS, previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004, quando a industrialização se dá por encomenda.

Indica como paradigmas os acórdãos nº 3301-005.334 e 3301-002.999:

Acórdão nº 3301-005.334

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica que adquire insumos de pessoa física ou de pessoa jurídica a que se refere o §1º do dispositivo e os remete para transformação em indústria de terceiros (industrialização por encomenda) da qual resulte produto elencado no texto legal. A impossibilidade de apuração desse crédito presumido decorre do fato de que essa pessoa jurídica não é quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

Acórdão nº 3301-002.999

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA POR TERCEIROS
Regra que trata de benefício fiscal deve ser interpretada de forma estrita. Assim, o

benefício fiscal do registro de crédito presumido não deve ser estendido aos casos de compra de leite in natura, cuja industrialização foi efetuada por terceiros.

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 278/282 deu seguimento ao Recurso Especial, com as seguintes razões:

3.1 Crédito presumido de Pis e Cofins. Art. 8º da Lei 10.925.2004. Industrialização por encomenda

A recorrente suscita divergência quanto à impossibilidade de apropriação de crédito presumido de Pis e Cofins, previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004, quando a industrialização se dá por encomenda.

O acórdão recorrido entendeu que é possível a apropriação do crédito, conforme se transcreve do voto condutor (fl. 257):

DO CRÉDITO PRESUMIDO

Extrai-se do despacho decisório que a razão do indeferimento foi:

Pelo fato da Agrotora não ter executado diretamente a atividade de produção agroindustrial nos meses de jun/2010 a jun/2011, o café por ela adquirido não corresponde a insumo (matéria-prima), mas a bem para revenda (sem previsão legal para ser base de cálculo de crédito presumido), assim, não lhe foi aplicável a possibilidade de utilização do crédito presumido (calculado sobre insumo). Desse modo, glosou-se os créditos presumidos (PIS/COFINS) indevidamente aproveitados pela contribuinte, que, no caso, foram os calculados sobre as notas fiscais de aquisição de café de pessoas físicas.

Em outras palavras, a fiscalização indeferiu o pedido sob o argumento de que a ora recorrente não atende aos requisitos do art. 8º e § 6º da Lei nº 10.925, de 2004, para a apuração de crédito presumido da COFINS, uma vez que não é ela quem produz o café, mas sim terceiros (industrialização por encomenda).

Segundo o escólio de Fábio Calcini (O crédito presumido de PIS/Cofins e a industrialização por encomenda. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-jan-12/direito-agronegocio-credito-presumido-piscofins-industrializacao-encomenda>), existem diversas razões para se reconhecer o direito ao crédito presumido de PIS e Cofins no regime não cumulativo, conforme Lei 10.925/2004. Isto porque:

(i) – a interpretação a ser dada a este dispositivo deve ser finalística e, por conseguinte, visando concretizar a não cumulatividade estabelecida no texto constitucional;

(ii) – em uma industrialização por encomenda, se há efetiva operação industrial em uma das modalidades do artigo 4º, do RIPI, o produto de origem animal ou vegetal destinado à alimentação humana foi elaborado (produzido);

(iii) – nesta operação a pessoa jurídica encomendante é a industrial e titular do produto elaborado, ao passo que o terceiro é um mero prestador de serviço, razão pela qual não há nesta contratação incidência de IPI, mas, eventualmente, ISSQN;

(iv) – não estamos aplicando analogia para se conceder o crédito, pois, a base para tal direito está no próprio “caput” do artigo 8º, da Lei 10.925/2004;

(v) – o legislador concedeu o crédito para a pessoa jurídica que possa produzir referido produto, não dispondo se própria ou por meio de terceiros, de tal sorte que não cabe ao intérprete distinguir o que o legislador não fez;

(v) – não há qualquer vedação ao crédito presumido por meio de referida operação;

(vi) – na hipótese de industrialização por encomenda, a legislação fiscal em geral não trata a comercialização do produto pelo encomendante como mera revenda;

(vii) – tais insumos não permitem o crédito no regime não cumulativo da pessoa jurídica terceira, executora da encomenda, razão pela qual somente caberia à encomendante;

(viii) – se a industrialização por encomenda se der para que a encomendante utilize no seu processo produtivo, daí será mais evidente o seu direito [6].

A meu ver, portanto, não merece acatamento a distinção entre industrialização própria ou por encomenda. Com efeito, conforme bem pontuado pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho ao proferir seu voto em sessão realizada em 27/04/2021, no processo n. 11030.720576/2015-41, Acórdão nº 3302-010.714, esse entendimento ficou inclusive positivado na Solução de Consulta n. 631/2017:

Importante salientar que essa operação tem a mesma natureza daquela realizada por conta própria, desde que, não haja faturamento por ocasião da transferência da MP, do PI e do ME da consulente. Nesse caso deve existir apenas o pagamento pela petionária (encomendante) relativo à prestação do serviço proveniente da industrialização de terceiros.

Vale dizer, necessariamente, que a transferência da MP, do PI e do ME em foco não deve propiciar créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins ao terceiro industrializador. Esse tão somente deve efetuar um serviço, integrante do custo de produção da interessada.

Isso significa que a consulente não pode descontar créditos em relação aos valores das devoluções dessas mercadorias, até porque os créditos já foram apropriados em decorrência da aquisição original. Raciocínio diferente se faz em relação aos valores dos serviços pagos, pois esses podem ser considerados insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, gerando, por conseguinte, créditos na sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Os paradigmas, por outro lado, decidiram, perante a mesma legislação, que o crédito não poderia ser apropriado, exigindo-se que a industrialização se desse diretamente pela empresa que apropria o crédito. Copio os excertos dos paradigmas.

3301-005.334 (fl. 261)

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica que adquire insumos de pessoa física ou de pessoa jurídica a que se refere o §1º do dispositivo e os remete para transformação em indústria de terceiros (industrialização por encomenda) da qual resulte produto elencado no texto legal. A impossibilidade de apuração desse crédito presumido decorre do fato de que essa pessoa jurídica não é quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

3301-002.999 (fl. 263):

“Glosa Aquisição de café de pessoas físicas, créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004

A glosa deu-se em virtude da constatação de que a EISA não utilizou o produto café como insumo em processo produtivo, porque não o industrializou. De acordo com informações prestadas por ela própria, sua atividade se resumia à comercialização. Dessa forma, o produto café adquirido de produtores rurais pessoas físicas eram beneficiados por empresas terceiras denominadas de armazéns gerais.

A empresa sustenta que a industrialização por encomenda lhe equipara a industrial nos termos da legislação do IPI, portanto faria jus ao crédito presumido.

Para a fiscalização, a comercialização não permite a apropriação do crédito presumido, o qual tem como requisito a produção das mercadorias, *in verbis*:

[...]

Dessa forma, para fruição do benefício seria necessário: “a) a pessoa jurídica que vá dele se utilizar produza produtos classificados no código 09.1 da NCM, considerando-se produção, neste caso, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial e b) o café in natura e demais insumos utilizados na produção sejam por ela adquiridos ou recebidos de pessoa física ou de cooperado pessoa física; de cerealista, assim entendido a pessoa jurídica que exerça, cumulativamente, as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar o produto in natura; ou de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, todos residentes ou domiciliados no País”.

Em vista disso, entendo que não há razão no pleito da empresa, porquanto a apropriação do crédito presumido de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 exige a produção das mercadorias listadas, não se aplicando a disposição específica concernente ao IPI.

Nesse sentido, esta 1ª Turma já se manifestou:

3301002.999, j. 21/06/2016, Relator Marcelo Costa Marques D'Oliveira

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA POR TERCEIROS.

Regra que trata de benefício fiscal deve ser interpretada de forma estrita. Assim, o benefício fiscal do registro de crédito presumido não deve ser estendido aos casos de compra de leite in natura, cuja industrialização foi efetuada por terceiros". (destaques acrescidos).

Portanto, bem demonstrada a divergência, o recurso deve seguir à Instância Especial.

Em contrarrazões, o Contribuinte requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo. Nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Ratifico o despacho de admissibilidade e conheço do recurso, pois esta Turma já analisou Recursos Especiais da Fazenda Nacional contra acórdãos da mesma turma, em processos do mesmo contribuinte Agrotora Reflorestamento e em face dos mesmos paradigmas nº 3301-005.334 e 3301-002.999. Trata-se dos acórdãos nº 9303-014.117; 9303-014.114; 9303-014.115; 9303-014.113; 9303-014.116, todos julgados em 22 de junho de 2023. E ainda o acórdão nº 9303-014.396, j. 21 de setembro de 2023, Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que transcrevo as razões de conhecimento:

2.1. O recurso é tempestivo, fundamentado em paradigmas de Turma Ordinária e não alterados por esta Turma – inclusive o paradigma 3301-002.999 foi mantido por esta Turma. Resta clara da leitura do arrazoado a interpretação legislativa questionada (art. 8º § 6º da Lei 10.925/04). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas no Acórdão recorrido (que não trata de nulidade na forma da Lei 9.784/99) de Turma Ordinária. Não há Súmula CARF ou Precedente Vinculante sobre o tema.

2.1.1. Há evidente similitude fática entre o Acórdão Recorrido e os Paradigmas; em todos os casos os contribuintes são produtores rurais (um de café, outro de leite in natura) que terceirizaram integralmente ou parte de sua produção (na forma do § 6º do artigo 8º da Lei 10.925/04). Também é indiscutível que foi dada interpretação divergente para os casos similares, nos paradigmas entendeu-se que a interpretação literal do art. 8º § 6º da Lei 10.925/04 veda a concessão de crédito presumido para a industrialização por encomenda, enquanto no recorrido entendeu-se que a interpretação teleológica do mesmo artigo permite a concessão dos créditos presumidos.

2.1.2. Desta forma, o Especial deve ser admitido.

MÉRITO

No mérito, entendo pela impossibilidade de apropriação de crédito presumido de PIS e COFINS, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, quando a industrialização se dá por encomenda.

Dispõe o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 que:

Lei nº 10.925/2004

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.

(...)

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

Pelo texto normativo, para fruição do benefício é necessário que:

a) a pessoa jurídica que vá dele se utilizar produza produtos classificados no código 09.1 da NCM, considerando-se produção, neste caso, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend)

ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial e

b) o café in natura e demais insumos utilizados na produção sejam por ela adquiridos ou recebidos de pessoa física ou de cooperado pessoa física; de cerealista, assim entendido a pessoa jurídica que exerça, cumulativamente, as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar o produto in natura; ou de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, todos residentes ou domiciliados no País.

Logo, não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica que adquire insumos de pessoa física ou de pessoa jurídica a que se refere o §1º do dispositivo e os remete para transformação em indústria de terceiros (industrialização por encomenda) da qual resulte produto elencado no texto legal. A impossibilidade de apuração desse crédito presumido decorre do fato de que essa pessoa jurídica não é quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

Nesse sentido, o Acórdão nº 9303-012.703, j. 09/12/2021, Redator Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

Ementa

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CAFÉ DE PESSOA FÍSICA. TERCEIRIZAÇÃO DA PRODUÇÃO

Como a atividade de produção do café foi realizada por outra empresa, por meio do instituto da industrialização por encomenda (terceirização da produção), a Contribuinte, não poderia ser enquadrada no conceito de agroindústria e, por via de consequência, não poderia se beneficiar do crédito presumido das contribuições, por ser uma empresa comercial.

Voto

“1. Direito ao Crédito Presumido nas Aquisições de Café de Pessoas Físicas

O litígio aqui tratado versa sobre o crédito presumido (PIS e COFINS) de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Consta dos autos que a contribuinte adquiriu café diretamente de produtores rurais, pessoas físicas, para destinação ao exterior. No entanto, os créditos (PIS e COFINS) foram glosados pelo fato de a empresa não ter executado diretamente a atividade de produção agroindustrial do café.

Como é cediço, o crédito presumido de que trata o caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, relativamente aos produtos classificados na posição 09.01 da NCM, somente se aplica nas aquisições feitas por pessoas jurídicas que exerçam atividade agroindustrial, assim entendidas aquelas que atendam aos requisitos previstos no §6º do mesmo artigo, ou seja, exerçam, cumulativamente, as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de cafés para

definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade de grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

E, como neste caso a atividade de produção do café foi realizada por outra empresa, por meio do instituto da industrialização por encomenda (terceirização da produção), a Contribuinte, não poderia ser enquadrada no conceito de agroindústria e, por via de consequência, não poderia se beneficiar do crédito presumido das contribuições, por ser uma empresa comercial.

Pelo fato de a Contribuinte encomendar a industrialização (terceirizar as citadas operações), não faz jus ao crédito presumido sob discussão e, portanto, nega-se provimento ao recurso nesta matéria.

Posto isto, nega-se provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para esta matéria.”

E o acórdão nº 9303-014.396, j. 21 de setembro de 2023, Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto:

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8 LEI 10.925/04. PRODUTOR. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. ATIVIDADE CAFEIRA. IMPOSSIBILIDADE. O artigo 8º da Lei 10.825/04 não fala em industrialização e sim em produção (conceitos distintos), logo, não faz sentido falar em equiparação a industrial do produtor rural por encomenda para efeito de concessão de crédito presumido de PIS/COFINS. Ademais, o § 6º do artigo 8º da Lei 10.825/04 é claro ao dispor que o beneficiário do crédito deve exercer de per se cumulativamente as atividades de “padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial”.

Voto:

2.2.1. Todavia, como se nota da leitura da norma acima, a verdadeira questão não é de equiparação ao industrial e sim de equiparação ao produtor. Processo industrial e processo produtivo são conceitos díspares, especialmente no âmbito do PIS/COFINS. Para demonstrar o alegado, basta rememorar que por anos o conceito de insumos destas contribuições (no entender da fiscalização) restou comprimido dentro do processo industrial e foi justamente da diferença do âmbito de incidência do PIS/COFINS e do IPI (dentre entre outras coisas) que nasceu o novo conceito de insumos das contribuições, conceito próprio que ultrapassa o limite do processo industrial, atingindo, inclusive a etapa rural do processo produtivo.

2.2.2. Qualificam-se como processos industriais aquelas operações descritas no art. 4º do RIPI. Regra geral, processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final e, no caso específico da produção do café, o processo produtivo qualifica(va)-se como “o

exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial”.

2.2.3. Desta feita, a interpretação literal do dispositivo (que é a que deve prevalecer nos termos do artigo 111 do CTN) dá a entender que o beneficiário deve, por si, exercer cumulativamente as atividades do § 6º do artigo 8º da Lei 10.925/04 para usufruir do crédito presumido – e, no caso, se é claro que a Recorrida não exerceu qualquer atividade, é bastante duvidoso que o armazém contratado tenha exercido todas as atividades descritas no referido artigo. Ao não exercer per se as atividades descritas no § 6º do artigo 8º da Lei 10.925/04 a Recorrida não faz jus ao crédito presumido, conforme Jurisprudência desta Turma e desta Casa: (...)

2.2.4. Sempre com o máximo respeito aos entendimentos em sentido contrário, quer parecer (embora preocupações de ordem econômica sejam laterais nesta esfera jurídica) que o direito ao crédito presumido não fica perdido, mas fica com quem a lei determina, aquele que exerce todas as etapas descritas no § 6º do artigo 8º da Lei 10.925/04 – desde que efetivamente as exerça, é claro.

Dessa forma, a regra que trata de benefício fiscal deve ser interpretada de forma estrita, nos termos do art. 111, do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro