



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.724204/2011-19
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-014.396 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 21 de setembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGROTORA REFLORESTAMENTO, PECUARIA E CAFE LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2010

**CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8 LEI 10.925/04. PRODUTOR.
EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. ATIVIDADE CAFEIEIRA.
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*”.

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, e, no mérito, por maioria votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou por negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda contra o Acórdão 3401-010.220, assim ementado:

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.

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.

1.2. Insurge-se o representante da Fazenda Nacional contra a concessão de crédito presumido de PIS/COFINS (Lei 10.925/04) na industrialização por encomenda e, para demonstrar a divergência, aponta dois paradigmas (que serão abordados em juízo de prelibação):

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.

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.

1.2.2. No mérito, a **Recorrente** argumenta:

1.2.2.1. “A legislação que concede o benefício fiscal do crédito presumido do PIS/COFINS é taxativa e literal em consignar que somente as pessoas jurídicas produtoras estão autorizadas a registrar tais créditos”;

1.2.2.1.1. “No caso específico do café, o § 6º acima transcrito ainda fixa algumas condições ao creditamento, determinando que somente será considerada produção o exercício cumulativo das seguintes atividades: padronização, beneficiamento, preparo e mistura do café para definição do aroma e sabor ou separar por densidade dos grãos”;

1.2.2.2. A equiparação a industrial da pessoa jurídica que industrializa por encomenda é apenas para efeitos do IPI e quando a lei expressamente dispor.

1.3. Antes do juízo de admissibilidade (antes, inclusive, da interposição do Especial) a **Recorrente** apresentou contrarrazões em que alega, em síntese:

1.3.1. A não cumulatividade das contribuições em âmbito constitucional determina uma interpretação teleológica do crédito presumido de modo a equiparar o industrial ao industrial encomendante;

1.3.2. Nos termos da Solução de Consulta COSIT 631/2017 *"a operação de industrialização por encomenda tem a mesma natureza daquela realizada por conta própria, desde que não haja faturamento por ocasião da transferência da MP, do PI e ME da encomendante para a executora"*;

1.3.3. *"Conforme voto esclarecedor do Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, no Acórdão n.º. 3302-010.714, proferido em 27.04.202113, adotado como razões pela decisão recorrida, "o não reconhecimento do direito ao crédito presumido para as empresas que terceirizam a sua produção acaba fazendo com que tal crédito desapareça da cadeia produtiva, redundando em aumento do custo final do produto vendido".*

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

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.

2.2. A questão de mérito encontra-se posta no item anterior e no relatório do presente voto, divergem as partes sobre a **EQUIPARAÇÃO AO INDUSTRIAL DO PRODUTOR RURAL POR ENCOMENDA** para a concessão dos créditos presumidos descritos no artigo 8º *caput* e § 6º da Lei 10.925/04:

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 n.ºs 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.

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 da 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:

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 3301-005.334, Relatora: Semíramis Duro)

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. (Acórdão 3301-002.999, Relatora: Liziane Meira)

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. (Acórdão 9303-012.703, Relatora: Erika Autran).

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.

3. Pelo exposto, admito e conheço do Recurso Especial dando-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto