MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10640.724206/2011-16

Processo nº	10640.724206/2011-16
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-014.113 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	22 de junho de 2023
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	AGROTORA REFLORESTAMENTO, PECUÁRIA E CAFÉ LTDA

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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 §1° 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Érika Costa Camargos Autran e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Érika Costa Camargos Autran e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Vinicius Guimarães, Semíramis de Oliveira Duro (suplente

convocada), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (suplente convocado), Erika Costa Camargo Autran e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão 3401-010.218, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu 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 de 361º dia da data do protocolo do pedido.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

"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."

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925/04, trazendo, entre outros, que:

- 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;
- Conforme se depreende dos autos, inclusive das próprias manifestações da recorrente, reconhece que a industrialização na hipótese é feita por terceiros (industrialização por encomenda);

Original

- Não merece prosperar o entendimento da empresa, de que faria jus ao crédito por ser equiparada a industrial.

Em despacho às fls. 457 a 460, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para a matéria: Crédito Presumido de PIS e Cofins. Art. 8º da Lei 10.925/04. Industrialização por Encomenda.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- A decisão recorrida considerou, além da legislação, a Solução de Consulta Cosit 631/17, com efeitos vinculantes;
- O ato normativo da Cosit ratifica que, na sistemática de tributação do PIS e da Cofins, 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;
- O acórdão recorrido, seguido da solução de consulta, com efeitos vinculantes, explora a operacionalidade do instituto da industrialização por encomenda, sob o enfoque da não cumulatividade das contribuições sociais (art. 195, § 12, da CF/88), os acórdãos paradigmas apresentam-se superficiais, vazios de significação jurídica e econômica.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que ressurgiu com a discussão do *"Crédito Presumido de PIS e Cofins. Art. 8º da Lei 10.925/04. Industrialização por Encomenda"*, entendo que o recurso não deva ser conhecido, pois não atendidos os requisitos do art. 67 do RIR/18.

Original

Ora, o acórdão recorrido tratou de agroindústria, e não sociedade comercial, tal como o aresto indicado como paradigma. Tanto é assim, que o próprio colegiado *a quo* do aresto recorrido enfrentou essa matéria ao decidir que (destaques meus):

> "[...] a mera contratação de terceiros para efetivar **parte do projeto de produção em nada altera o fato de que a empresa encomendante é aquela que efetivamente** produz as mercadorias de origem animal ou vegetal, enunciadas no art. 8 da Lei nº 10.925/2004, destinadas à alimentação humana ou animal, sendo-lhe, portanto, permitida a apuração de crédito presumido de PIS/COFINS não-cumulativos [...]"

Essa caracterização não foi objeto de "descaracterização" em recurso por parte da Fazenda, não podendo ser tratado o contribuinte como empresa comercial, eis que somente contrata terceiros para efetivar "parte" do projeto de produção. Sendo assim, estamos tratando no presente caso, de agroindústria.

Os arestos indicados como paradigma, por sua vez, estabelecem que os contribuintes não fazem jus ao crédito por serem meros revendedores de produtos, sem fazer nenhuma industrialização internamente, mas por meio de terceiros. Vejam o que decidiram os colegiados:

- Acórdão 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."

  Nesse caso, os créditos presumidos foram glosados porque não teriam sido aplicados em processo fabril próprio e a recorrente ainda confirmou que realiza industrialização por terceiros.

  É diferente do presente caso, em que o próprio relator do acórdão recorrido traz que a industrialização somente é parte do produto de produção.

- Acórdão 3301-005.334:

Original

> *"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 §1° 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 caso, tratou-se de industrialização integral por terceiro – diferentemente do processo em discussão.

Sendo assim, entendo que que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deva ser conhecido, pois os fatos são diferentes; a caracterização da sociedade como mera revendedora foi crucial, para os julgadores, para o direcionamento do entendimento pela impossibilidade do crédito. Em se tratando no acórdão recorrido de agroindústria e no arestos paradigmas sociedades comerciais, não há como se conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao mérito, considerando que restei vencida na parte do conhecimento, sem delongas, considerando que essa Conselheira já apreciou essa discussão, entendo que não assiste razão ao recorrente – o que concordo com os termos do voto do ilustre conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco:

> *"[...]*
> *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*

Original

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 § 6ª 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 esta 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 interprete distinguir o que o legislador não fez;

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

Original

(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 Rosenburg 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 peticionária (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." Nesse caso, ainda conforme explicitado naquele acórdão:

Original

Dos trechos reproduzidos, observa-se que a Solução de Consulta traz o entendimento de que a industrialização por encomenda possui a "mesma natureza daquela realizada por conta própria", situação que garante, na ótica da Administração, o aproveitamento, por parte do encomendante, dos créditos básicos na aquisição de insumos, e, ainda, ao meu ver, o crédito presumido de PIS/COFINS.

Na linha de tal entendimento, o Acórdão nº. 3302-004.649, julgado em 29/08/2017, concluiu, ***no voto vencedor da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, como válida a aplicação da suspensão e o aproveitamento de crédito presumido de PIS/COFINS, de que trata o art. 8º da Lei 10.925/2004, na aquisição de café de cooperativas agrícolas por empresa que se valeu de industrialização por encomenda, nos processos de preparo (melhoria de tipo, separação de defeitos, peneiração, etc.)e blend de café por armazéns gerais terceirizados****.*

Importa assinalar que não há qualquer restrição legal à tomada de crédito presumido de PIS/COFINS para os casos em que a produção alimentícia se dê, no todo ou em parte, através de terceirização.

Ao meu ver, no caso do PIS/COFINS, deve-se levar em consideração que o serviço prestado por terceiro não é bastante para descaracterizar ou invalidar o fato de que ***a empresa encomendante é a responsável por levar acabo o processo produtivo ou de industrialização dos insumos, de origem animal ou vegetal, destinados à alimentação humana ou animal,*** *enquanto a empresa encomendada figura como mera prestadora de serviços no dizer da Solução antes transcrita, o terceiro industrializador efetua um serviço, integrante do custo produtivo da encomendante-, não lhe sendo possível creditar-se de PIS/COFINS sobre insumos.*

Em outras palavras, a mera contratação de terceiros para efetivar parte do projeto de produção em nada altera o fato de que a empresa encomendante é aquela que efetivamente produz as mercadorias de origem animal ou vegetal, enunciadas no art. 8 da Lei nº 10.925/2004, destinadas à alimentação humana ou animal, sendo-lhe, portanto, permitida a apuração de crédito presumido de PIS/COFINS não-cumulativos*.*

Original

Nesse aspecto, por tais razões, entendo deva ser revertida a glosa dos créditos presumidos de PIS e de COFINS. [...]"

Frise-se a decisão dada pelo STJ, quando da apreciação dos EDcl nos EDcl no RESp 1.474.353/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, que consignou a seguinte ementa:

"EMENTA RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. ARTS. 1º E 2º, DA LEI N. 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES PARA RESTAURAR O ACÓRDÃO DE E-STJ FLS. 404/414.

1. ***A jurisprudência deste STJ*** ***reconheceu que a empresa que realiza a industrialização por encomenda tem sim direito ao crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes no mercado interno.*** ***No compulsar dos precedentes, resta evidente que o direito foi reconhecido às empresas não fazendo distinção da composição da base de cálculo do benefício pretendido, abrangendo todos os custos com a industrialização por encomenda, inclusive a mão-de-obra (serviços).*** *Nesse sentido os mais antigos precedentes desta Casa que deram origem à jurisprudência: REsp. n. 576.857 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 25 de outubro de 2005; REsp. n. 436.625 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 15 de agosto de 2006; e REsp 840919 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 20 de março de 2007.*

2. Sendo assim, deve ser reconhecido o erro de premissa sobre o qual laborou o acórdão embargado. Ressalva de posição pessoal no sentido de que o cômputo dos valores agregados pelo terceiro na industrialização do bem destinado à exportação somente se tornou possível a partir da edição da Medida Provisória 2.202/2001, posteriormente convertida na Lei 10.276/2001.

Original

3. Desta forma, o julgado deve ser retificado para dele fazer constar ***que a empresa produtora/exportadora tem direito ao creditamento na industrialização por encomenda a) pelos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) que adquire e entrega para terceira empresa realizar a industrialização; e também b) pelo valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda (situação que pode abarca também os insumos adquiridos se o foram diretamente pela terceira empresa, além de demais dispêndios e lucros da terceira empresa embutidos no preço por ela cobrado pelo serviço prestado - valor agregado).***

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes para conhecer parcialmente e, nessa parte, negar provimento ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL, restaurando o acórdão de e-STJ fls. 404/414."

Para a jurisprudência pacificada do STJ, há menção também dos precedentes AgRg no REsp 1314891 / RS, Primeira Turma, Rel. Min .Benedito Gonçalves, julgado em 08.05.2014; REsp 752.888 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 15.09.2009.

É de se mencionar ainda a inteligência dos acórdãos dessa Turma, quais sejam, acórdãos 9303-005.425 e 9303-013.354:

> *'CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.*
>
> *A industrialização efetuada por terceiros, visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante, agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96."*

Com efeito, nos termos do art. 8º da Lei 10.925/04, não há vedação quanto à constituição do referido crédito para a pessoa jurídica que produz referido produto, por meio de

Original

instrumentos próprio ou por terceiros, de tal sorte que não cabe ao intérprete distinguir o que o legislador não fez. O legislador não vedou o direito ao crédito presumido por meio de referida operação.

Ademais, como mencionado no acórdão recorrido, é de se destacar a Solução de Consulta Cosit n. 631/2017, que consignou:

> "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
> EMENTA: CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.
> A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.
> DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, com alterações, art. 3º, II.
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS
> EMENTA: CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.
> A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Cofins em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.
> DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, com alterações, art. 3º, II"

Pela íntegra da Solução, é possível extrair:

> *"[...]*
> *8. A operação narrada pela Consulente e desempenhada por outra pessoa jurídica consiste, em síntese, numa operação de industrialização por encomenda realizada consoante o art. 4º Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), em que matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), antes de serem utilizados pelo encomendante industrial, são enviados,*

Original

> *por sua conta e ordem, para beneficiamento em um estabelecimento industrial nacional.*
>
> *9.* ***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 peticionária (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."*

É de se considerar ainda que a inteligência dessa Solução de Consulta se sobrepõe à outra – Solução de Consulta 330/2017 (anterior) - que determinava um corte temporal ao dispor que até 31.12.2011, as remessas de café in natura para a industrialização por encomenda não dava direito ao crédito presumido, pois não seria a pessoa adquirente do insumo agrícola a produtora da mercadoria destinada a venda. Por isso, a mudança de entendimento de turmas ordinárias do Conselho Administrativo Fiscal.

Nesse ponto, é de se transcrever o art. 1º, inciso II, do ADI 4/2022, que estabelece que na hipótese de alteração do entendimento expresso em solução de consulta sobre a interpretação tributária, se favorável, será aplicado também ao período abrangido pela solução de consulta anteriormente proferida.

E, nos termos do art. 33, inciso II, da IN 2058/21, as Soluções de Consulta Cosit respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangidas. Nesses termos, considerando que a Solução de Consulta traz o entendimento de que a industrialização por encomenda possui a "mesma natureza daquela realizada por conta própria", situação que garante, na ótica da Administração, o aproveitamento, por parte do encomendante, inclusive, por coerência, o crédito presumido de PIS/COFINS, é de se manter a posição do acórdão recorrido.

Original

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Redatora Designada.

Ouso divergir da ilustre Relatora no mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, em decorrência da 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.

Dispõe o art. 8º da Lei 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:

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

Original

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 §1° 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:

> 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.
>
> "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."

Original

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

Do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora Designada

Original