



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10907.001168/2005-03  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-006.863 – 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de junho de 2018  
**Matéria** PER - COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SIPAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

SISTEMA NÃO CUMULATIVO DE APURAÇÃO. INSUMOS. EMBALAGENS QUE INTEGRAM O PRODUTO ACABADO. FINALIDADES DIVERSAS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As embalagens que fazem parte e integram o próprio produto acabado, destinadas à preservação das condições de uso do mesmo, transcendendo em muito a finalidade de facilitar o transporte da mercadoria, são consideradas insumos aplicadas no processo produtivo da indústria e, por isso, dão direito ao contribuinte de apropriação de créditos sobre os valores gastos na sua aquisição.

SISTEMA NÃO CUMULATIVO DE APURAÇÃO. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. ELEMENTO TEMPORAL. RESTRIÇÃO.

A partir do dia 1º de agosto do ano de 2004, o crédito presumido concedido às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzissem determinadas mercadorias destinadas à alimentação humana, calculado sobre o valor dos bens adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, passou a ser passível de utilização apenas na dedução das Contribuições devidas em cada período de apuração.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO LEGAL.

Há expressa vedação legal de incidência de juros moratórios e de correção monetária sobre o valor do crédito apurado pelo contribuinte no sistema não cumulativo de apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, *ex vi* art. 13 e 15 da Lei 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para (i) rejeitar o pleito de ressarcimento do valor correspondente ao Crédito Presumido da Agroindústria e (ii) afastar a aplicação da Taxa Selic ou de qualquer outro índice de correção monetária sobre o valor dos créditos básicos apurados pelo contribuinte, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra decisão tomada no Acórdão nº 3301-002.167, de 26 de fevereiro de 2015 (e-folhas 1.489 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 Ementa:*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. ESFERA  
ADMINISTRATIVA.*

*É vedado à esfera administrativa a análise da  
inconstitucionalidade de normas legitimamente inseridas no  
ordenamento jurídico nacional a teor do disposto na Súmula  
CARF n. 02.*

*INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "BIG BAG".*

*A teor do que determina a jurisprudência desse CARF, o custo com embalagens quaisquer que seja a embalagem: utilizada para o transporte ou para embalar o produto, para apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e COFINS*

*CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES DE PRODUTOS EM ESTÁGIO DE INDUSTRIALIZAÇÃO E PEDÁGIO.*

*Por se tratar de custo essencial à etapa de produção, é admitida a utilização dos créditos decorrentes dos fretes de produtos ainda em estágio de industrialização, eis que essencial esse deslocamento para o processo produtivo da empresa.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA PARA ENTREGA FUTURA.*

*O fato de a mercadoria não ter sido entregue no momento do pagamento não altera o registro e o recolhimento da exação, razão pela qual entendo que é nesse momento (do efetivo pagamento com retenção do imposto) que se configura o direito ao aproveitamento do crédito.*

*ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL.*

*Para as empresas que estejam submetidas a apenas uma sistemática de apuração do PIS e da COFINS, a regra para o critério do rateio deve ser o que restou estabelecido no art. 6º. e seus parágrafos da Lei n. 10.833/2003. Nesse sentido o cálculo deve ser realizado da seguinte forma: (1) Confronto entre os débitos do mercado interno com os créditos do mercado interno; (2) Havendo excesso de débitos sobre os créditos nas operações do mercado interno, deve-se utilizar os créditos do mercado externo; (3) Havendo excesso de créditos sobre os débitos (mercado interno), esse crédito somado ao crédito das operações do mercado externo.*

*RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.*

*Art. 62A do RICARF Jurisprudência pacificada no âmbito do STJ, em sede de Recurso Repetitivo RESP 993164 Incidência da SELIC a partir do protocolo do pedido. Recurso provido nessa*

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 1.501 e segs) refere-se à concessão de crédito **(i)** para valores relativos às embalagens “big bag”; e **(ii)** para os gastos com frete de produtos em estágio de industrialização, inclusive pedágio. Também **(iii)** à aplicação da taxa SELIC ao creditamento de PIS/COFINS não cumulativo e **(iv)** à compensação e ressarcimento do crédito presumido do IPI.

O Recurso especial foi parcialmente admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 1.553 e segs, apenas em relação **(i)** às embalagens “big bag”; **(ii)** à possibilidade de compensação ou ressarcimento do crédito presumido da agroindústria e **(iii)** aplicação da Taxa Selic ao ressarcimento de PIS e COFINS.

Agravado, o despacho foi ratificado.

Contrarrazões do contribuinte às e-folhas 1.584 e segs. Defende que não seja dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

### **Conhecimento do Recurso Especial**

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso.

### **Mérito**

Como meus pares já tem conhecimento, entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

Com base nessa premissa, passo a análise de cada um dos itens admitidos pelo despacho de admissibilidade e confirmados em sede de agravo.

#### **1 - Embalagens “big bag”;**

Liminarmente, releva dizer que as despesas com embalagens para o transporte em si da mercadoria não estão compreendidas no seu processo fabril da indústria, tanto quanto não estão os demais gastos genéricos com transporte ou a ele inerentes. Reitero que não existe previsão legal que conceda direito à apropriação de créditos para gastos diversos com o transporte do produto acabado (ou de armazenagem como por vezes se pretende), apenas para os gastos com frete e armazenagem na operação de venda e quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Desta forma, se, por exemplo, a empresa incorre em gastos associados à segurança do transporte do produto vendido (escolta, GPS etc) ou à climatização ambiental necessária para determinados tipos de mercadoria, a menos que esses gastos estejam incluídos no preço pago pelo frete na operação de venda, não darão direito ao crédito.

As embalagens de aqui se trata, contudo, não tem essas características e não se enquadram nesse conceito.

Observem-se os comentários da contrarrazoante.

*Ao contrário do que sustentou a recorrente, os “big bag” não se prestam somente ao transporte de fertilizantes.*

*Aliás, o menor dos benefícios da utilização de tais embalagens é justamente o transporte dos fertilizantes, por ser economicamente prejudicial para a indústria, que arca com um custo maior de frete em relação ao transporte do mesmo produto a granel (sem embalagens), por ocupar maior espaço e transportar menor quantidade - o que acaba encarecendo a produção.*

*Ou seja, se a sua utilidade fosse inerente ao transporte do produto, certamente os “big bag” sequer existiriam. Contudo, tais embalagens são essenciais para o correto armazenamento dos fertilizantes, ao ponto de sua incorporação ao produto final ter se tornado uma exigência do mercado consumidor.*

*Isto porque, por uma necessidade do próprio mercado consumidor, as indústrias passaram a incorporar o “big bag” na apresentação final do produto, na medida em que os produtores rurais que empregam os fertilizantes em suas lavouras, em sua imensa maioria, não possuem armazéns em suas propriedades, o que prejudicava o armazenamento do produto, que ficava a céu aberto (no máximo coberto por lonas) até que fosse consumido na lavoura. Tal acondicionamento estava submetido às intempéries climáticas, como o calor, chuvas excessivas e alta umidade, que influenciavam na qualidade final e no prazo de validade do produto, com repercussão na produtividade da lavoura.*

*Com a incorporação dos “big bag” como embalagens, os produtores rurais passaram a contar com o correto armazenamento do produto, agora protegido da umidade, do excesso de calor, da contaminação por outras substâncias*

*químicas e tudo mais que fosse capaz de influir na perda da qualidade do produto (propriedades físicas e químicas), o que conseqüentemente tem prolongado a vida útil do produto (prazo de validade) e aumentado sua eficiência na lavoura, por preservar a qualidade do produto em todos os ciclos da cadeia consumidora (desde a industrialização até o seu consumo).*

*Trata-se, portanto, de insumo essencial à atividade da recorrida, no intuito de destinar o produto para venda. A essencialidade e a destinação dada pela indústria de fertilizantes às embalagens “big bag” derruem por completo a tese da recorrente, cujo recurso, neste ponto, sequer merece ser conhecido, por ausência de identidade com os acórdãos paradigmas.*

E, de fato, esse não é um assunto novo.

Em julgamentos pretéritos houve farta demonstração de que esse tipo específico de embalagem é incorporado ao próprio produto. Em certo aspecto, tem características análogas às embalagens de apresentação, por ter funções que vão muito além dos cuidados com o transporte das mercadorias.

Embora sob fundamentos ligeiramente distintos e mais amplos, decisão no mesmo sentido foi adotada em sessão recente, acórdão 9303006.065, de 12 de dezembro de 2017, que respalda a conclusão a que ora se chega.

*COOPERATIVA PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. “PALLETS” DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO “STRETCH”. PROCESSO DE “PALLETIZAÇÃO”. DIREITO AO CRÉDITO.*

*Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os “pallets” utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, devem ser*

*considerados como insumos. Da mesma forma, os materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" são insumos pois indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte das mercadorias produzidas pela Contribuinte, face ao tamanho reduzido das embalagens.*

## **2 - Compensação ou ressarcimento do crédito presumido da agroindústria**

Em sede de contrarrazões, a empresa assevera que

*A recorrida transmitiu para a Receita Federal "Pedido de Ressarcimento de Créditos de COFINS" do 3º Trimestre de 2004 (07, 08 e 09/2004), tendo como origem o valor dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, de acordo com o disposto no art. 6º da Lei 10.833/2003, seguindo-se a regra da proporcionalidade.*

*Ou seja, o pedido de ressarcimento não diz respeito a crédito presumido de COFINS, e sim aos créditos de COFINS do mercado externo, conforme consta no próprio Pedido de Ressarcimento (fls. 01 a 05 dos autos).* (grifos acrescidos)

Não é disso, contudo, que a Fazenda Nacional recorre. Vejamos.

***De um lado, o acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de ressarcimento dos créditos adquiridos pela agroindústria. Diversamente, os acórdãos paradigmas firmam o entendimento no sentido de que não há supedâneo legal a autorizar o crédito pleiteado no período de apuração em discussão.*** (grifos no original)

O fato é que ambos assuntos vêm sendo tratados desde a impugnação ao lançamento fiscal. Observe-se o título dos dois tópicos que seguem, encontrados no corpo do voto condutor da decisão de primeira instância, e algumas considerações que a eles se seguem.

### **Utilização do Crédito Presumido**

(...)

*Nos termos da Lei nº 10.833, de 2003 (art. 3º, §§ 5º, 6º, 11 e 12, e art. 6º), a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento. Ocorre que os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833 foram revogados pelo art. 5º da Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004 a partir de agosto de 2004. Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme seus arts. 8º e 15.*

(...)

#### ***Proporção entre Receitas Exportação e Receita Bruta***

*Observa-se com base nos dispositivos citados, já destacado pela autoridade fiscal, que apenas os créditos relacionados à exportação podem ser utilizados para a compensação com outros tributos administrados pela SRF c/ou ser disponibilizado o seu ressarcimento em dinheiro, sendo defeso a compensação e o ressarcimento em espécie dos créditos relativos a despesas, custos e encargos gerados a partir de vendas no mercado interno.*

*Assim, o crédito passível de ressarcimento/compensação deve estar obrigatoriamente vinculado às receitas de exportação e os custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. Ora, para que se torne possível a apuração desse crédito, caberia à pessoa jurídica dispor do controle de todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições.*

E, de fato, a decisão da Unidade Preparadora de não reconhecer o direito de ressarcimento do crédito presumido a partir do ano de 2004 foi expressamente contestada em sede de recurso voluntário - e-folha 1.475.

**2.3.1 - DA POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO E/OU  
COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO TAMBÉM A  
PARTIR DE 31/07/2004**

Determinado o conteúdo da lide, passo ao exame de mérito.

Não há razão para duvidar de que, a partir de 1º de agosto de 2004, o crédito presumido da agroindústria passou a ser passível de utilização somente para o desconto das Contribuições devidas. Basta ler o texto legal.

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (grifos acrescentados)*

(...)

*Art. 17. Produz efeitos:*

(...)

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

### 3 - Aplicação da Taxa SELIC

Não há possibilidade de que o valor objeto do pedido de ressarcimento sofra qualquer tipo de correção monetária ou que sobre ele incida a Taxa de Juros Selic.

Há vedação expressa em Lei que obsta a atualização dos créditos do contribuinte apurados no sistema não cumulativo. Observe-se.

Lei 10.833/03

*Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

E não será demais lembrar que as decisões tomadas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos, não alcançaram a matéria ora litigada.

Como é cediço, em se tratando de matéria sumulada ou decidida em regime de repercussão geral ou de recursos repetitivos, a norma abstrata que nasce da jurisprudência consolidada nesse rito processual é de aplicação restrita. Assenta entendimento válido para as circunstâncias específicas narradas no *leading case* de que decorre e, por conseguinte, não comporta extensão de efeitos.

As decisões que autorizaram a correção dos créditos escriturais do IPI e do crédito presumido das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins são aplicáveis exclusivamente às lides nas quais algum desses assuntos esteja sendo controvertido, o que, por óbvio, não é o caso dos autos.

### Conclusão

Processo nº 10907.001168/2005-03  
Acórdão n.º **9303-006.863**

**CSRF-T3**  
Fl. 13

---

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para **(i)** rejeitar o pleito de ressarcimento do valor correspondente ao Crédito Presumido da Agroindústria e **(ii)** afastar a aplicação da Taxa Selic ou de qualquer outro índice de correção monetária sobre o valor dos créditos básicos apurados pelo contribuinte.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.