



<b>Processo nº</b>	10925.003075/2009-11
<b>Recurso</b>	Especial do Procurador e do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-009.931 – CSRF / 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	11 de dezembro de 2019
<b>Recorrentes</b>	FAZENDA NACIONAL AGROFRANGO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.**

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove a existência de divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de decisão paradigmática em que, enfrentando-se a mesma matéria do acórdão recorrido, tenha-se dado a ela tratamento jurídico diverso.

Hipótese em que a matéria enfrentada no recorrido era diversa daquela do paradigma.

**INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018.

No caso, às aquisição de embalagens de transporte, etiquetas, almofadas e tintas para carimbo, utilizadas no transporte dos produtos acabados, caracterizam insumo por serem itens necessários à produção.

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em resarcimento. A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/01/2010.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, somente com relação aos itens de embalagens, etiquetas, tintas e almofadas para carimbo e, no mérito, na parte conhecida, acordam em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial

do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e do Contribuinte, dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), interpostos contra Acórdão da 3ª Turma/4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (Acórdão nº **3403-003.166**, de 20/08/2014 - fls. 802/819), que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário.

### Pedido de Ressarcimento

Versa o processo sobre PER/DCOMP transmitido em **14/05/2009** (fls. 2/3) para Ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP referente ao 3º trimestre de 2008, no valor de R\$ 125.862,61, conforme detalhamento de fl. 3.

Em 27/04/2010 foi proferido o Despacho Decisório de fls. 34/35, reconhecendo parcialmente o direito creditório, com fundamento no Termo de Verificação Fiscal de fls. 13/27, no qual restaram caracterizadas as seguintes glosas:

- **aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos** (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003): **material de embalagem e etiquetas** (caixas de papelão, filme strecht, bobina lisa encolhível, entre outros) utilizados no acondicionamento para transporte de mercadorias; **aquisição de produtos com alíquota zero** (metionina, lisina e colina); **fretes** (para transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre a empresa e os parceiros ou produtos acabados entre a empresa e armazéns frigorificados v. g. envio de frangos vivos e rações a produtores rurais); e **outros itens** (almofada para carimbo, lubrificantes etc.);

- **despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda** (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 totalização das glosas à fl. 21): gastos com transporte de produtos entre a empresa e armazéns frigorificados (produção/armazenagem);

- **encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado** (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 totalização das glosas à fl. 22): ausência de memórias de cálculo e/ou documentos hábeis que comprovem valores informados nas linhas 09 e 10 da DACON (mesmo após intimação).

- **crédito presumido atividades agroindustriais** (art. 8º da Lei nº 10.925/2004 totalização das glosas à fl. 24): alocação indevida dos créditos no campo “Receita de Exportação”, gerando direito a ressarcimento (apesar de a lei somente permitir deduções da própria contribuição); e aplicação indevida do percentual de 60% sobre insumos adquiridos como frango vivo (o correto seria 35%).

### **Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância**

Ciente do Despacho Decisório em 05/05/2010 (fl. 35), a empresa apresenta Manifestação de Inconformidade em 02/06/2010 (fls. 38/55), questionando as glosas:

- bens e serviços não enquadrados como insumos: o conceito de insumo adotado pelos fisco é demasiadamente restritivo (vinculado ao contato físico), e proveniente da legislação do IPI, não se adequando à sistemática que rege as contribuições. Assim, os **materiais de embalagem e etiquetas** que não se integram ao produto final, mas são necessários ao transporte da mercadoria devem ensejar a tomada de créditos;

- **despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**: o frete da empresa para armazéns deve gerar crédito, porque a armazenagem é etapa prévia indispensável à concretização das vendas, integrando a própria operação de comercialização;

- **encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado**: a documentação que o fisco alega não ter sido entregue foi enviada (e novamente juntada aos autos, em CD), com detalhamento de lotes, itens do ativo imobilizado, valores e datas de aquisição, assim como relação dos índices de depreciação empregados, conforme art. 314 do RIR;

- **crédito presumido atividades agroindustriais**: a exegese do fisco não se coaduna com os princípios e as regras que tocam a sistemática geral de aproveitamento de créditos, não sendo a possibilidade de “deduzir”, expressa no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a única forma de aproveitamento.

Em 09/08/2011 ocorre o julgamento de **primeira instância** (fls. 95/118), pela DRF FNS, no qual, nos termos do acórdão 17-26.965, se decide pela improcedência da Manifestação de Inconformidade. Após tecer considerações iniciais sobre o ônus da prova e o conceito de insumo, o julgador de piso dispõe que:

(a) há que se distinguir “embalagens de apresentação” de “embalagens de transporte”; (b) há vedação legal expressa (art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) ao crédito em relação a bens adquiridos com alíquota zero; (c) o serviço de transporte de produtos entre estabelecimentos da empresa e parceiros não pode ser considerado insumo; (d) apenas os lubrificantes que sejam utilizados no processo produtivo geram direito a créditos; (e) os descontos de fretes permitidos na lei se referem apenas a “operações de venda”, e não “para armazenagem”; (f) em relação aos encargos de depreciação do ativo imobilizado, a documentação anexada confirma a afirmação do fisco de que a interessada não informa os documentos fiscais que acobertam a aquisição; (g) o crédito presumido de atividades agroindustriais, somente pode ser deduzido do valor devido das contribuições, não havendo a possibilidade de ressarcimento.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão da DRJ, a Contribuinte em 03/07/2012 apresentou Recurso Voluntário a este CARF (fls. 201/246), no qual basicamente reitera a argumentação expressa na Manifestação de Inconformidade, acrescentando-se considerações sobre: **(a)** o conceito de insumo à luz da legislação do imposto de renda e jurisprudência sobre a matéria; **(b)**

embalagens utilizadas na produção (pacotes, inserido em caixas de papelão, por sua vez envolvidas em material plástico - fotos à fls. 257/268), diferentes das embalagens retornáveis de transporte entre a empresa e adquirentes (caixotes plásticos retornáveis); **(c)** a vedação legal de crédito é a produtos não sujeitos ao pagamento, e não àqueles sujeitos à alíquota zero, não estando nenhum dos insumos objeto da glosa relacionados no anexo do Decreto 6.426/2008; **(d)** tanto os óleos lubrificantes e graxas (de alta resistência, usados em compressores/bombas, não se constituindo em óleos comuns, conforme documentos de fls. 277/280) quanto as almofadas e tintas para carimbo (para inclusão de data de embalagem nos produtos) são utilizados no processo produtivo da empresa; **(e)** quanto aos fretes de rações e aves para parceiros, fazem parte do processo produtivo, e **(f)** o pedido de ressarcimento do saldo de crédito presumido de PIS do 3º Tri/2008 apurado nos moldes do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, deve ser reconhecido.

### **Da Diligência realizada**

Os autos foram movimentados para o CARF, e o julgamento foi convertido em Diligência, pela Resolução nº 3403-000.506, de 26/09/2013 (fls. 349/350), para que a unidade local da RFB, objetivando que as provas juntadas somente ao processo de COFINS referente ao mesmo período (PAF nº 10925.003095/2009-91) fossem trasladadas para estes autos, assim como a integralidade daquele processo. Cópia daqueles autos passa, então, a figurar às fls. 352/798, percebendo-se que o julgamento de piso (efetuado em 09/12/2011 fls. 775/797) teve o mesmo desfecho que o externado no presente processo.

### **Decisão recorrida**

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no Acórdão nº **3403-003.166**, de 20/08/2014, na qual foi dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para **cancelar as glosas** relativas a **embalagens e etiquetas, e almofadas e tintas para carimbo**, assim como as glosas efetuadas **ao produto “lisina” e a fretes relativos a transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre a empresa e os parceiros**. Como fundamento da decisão, o Colegiado entendeu que:

- nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos incumbe ao postulante, que deve carregar aos autos os elementos probatórios correspondentes;

- o conceito de insumo na legislação referente às Contribuições 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, consequentemente, à obtenção do produto final;

O crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 não se confunde nem é cumulável com o crédito básico tratado no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2002. O regime jurídico do crédito presumido veda a possibilidade de acumular saldo credor desse tipo de crédito, donde se conclui que tais créditos não são passíveis de ressarcimento.

A seguir, encontram-se reproduzidos a ementa e o dispositivo da decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carregar 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 constitucionalidade de lei tributária.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃOACUMULATIVIDADE. 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/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos, no caso analisado, as embalagens para transporte e etiquetas, e as tintas e almofadas para carimbos a serem postos nos produtos/animais.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO BÁSICO. DIFERENÇAS. CUMULAÇÃO. RESSARCIMENTO.**

O crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 não se confunde nem é cumulável com o crédito básico tratado no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e no 10.833/2002. O regime jurídico do crédito presumido veda a possibilidade de acumular saldo credor desse tipo de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar as glosas relativas a embalagens e etiquetas, e almofadas e tintas para carimbo, assim como as glosas efetuadas ao produto “lisina” e a fretes relativos a transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre a empresa e os parceiros. O Conselheiro Ivan Allegretti foi vencido quanto à concessão do crédito sobre lubrificantes. Esteve presente ao julgamento o Dr. Adriano Maia Gomes de Almeida Ramos, OAB/DF no 35.042

**Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Cientificada do acórdão nº **3403-003.166**, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, Recurso Especial de divergência para discussão das seguintes matérias quanto ao direito de crédito das contribuições não cumulativas:

(1) às aquisição de embalagens, etiquetas, almofadas e tintas para carimbo, utilizadas no transporte dos produtos acabados; e

(2) ao custo incorrido com o frete de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre unidades do próprio sujeito passivo ou entre seus estabelecimentos e os de seus parceiros.

Para comprovação da divergência jurisprudencial, a Recorrente apontou, como paradigmas os seguintes Acórdãos: de nº 3101-00.795, para a Divergência (1) e nº 3302-01.166 para a Divergência (2).

Em seu recurso a Fazenda Nacional argumenta que:

- o material de embalagem somente pode ser considerado insumo no âmbito da legislação da contribuição ao PIS se sofrer 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 incluídas no ativo imobilizado;

- o serviço de transporte de produtos entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica ou destinado a parceiros, não pode ser considerado como insumo na produção, tendo em vista que, durante o transporte, inexiste qualquer alteração nestes produtos intermediários.

- cita o entendimento da Solução de Divergência COSIT nº 26, de 30/05/2008,

Em Despacho de análise de admissibilidade, o Presidente da 4ª Câmara/3ª Seção/CARF, entendendo que os itens apresentados no Recurso Especial da Fazenda Nacional comprovou divergência jurisprudencial nas matérias, **deu-lhe seguimento** (fls. 853/855).

#### Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do Acórdão nº **3403-003.166**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e de sua análise de admissibilidade, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 942/952), que de maneira sintética abaixo reproduzo.

Preliminarmente, entende que o recurso não deve ser conhecido no que tange aos fretes entre estabelecimentos da mesma PJ. Argumenta que o paradigma não aceita frete sobre produtos acabados, enquanto o acórdão recorrido relata que é vedado o creditamento sobre custos incorridos com fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos da mesma PJ, e no caso foi creditamento sobre fretes de matérias primas e insumos, que integram o processo produtivo e não se confundem com produtos acabados.

No mérito, pede a negativa de provimento ao recurso, para manutenção da decisão recorrida, quanto às matérias admitidas.

#### Recurso Especial da Contribuinte

Cientificada do acórdão nº **3403-003.166**, a Contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Especial de divergência para discussão da seguinte matéria: (a) **aproveitamento dos créditos presumidos da agroindústria** (arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/04).

Para comprovação da divergência jurisprudencial, a Recorrente apontou, como paradigma o Acórdão nº 3402-002.187. Argumentou que haveria o direito de proceder a compensação ou resarcimento do crédito presumido da agroindústria.

Em Despacho de análise de admissibilidade, o Presidente da 4ª Câmara/3ª Seção/CARF, entendendo que os itens apresentados no Recurso Especial da Fazenda Nacional comprovou divergência jurisprudencial nas matérias, **deu-lhe seguimento** (fls. 1.009/1.015).

#### Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão nº **3403-003.166**, do Recurso Especial da Contribuinte e de sua análise de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 1.017/1.031), que de maneira sintética abaixo reproduzo:

- a autorização para ressarcir ou compensar o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 conforme o inc. I e inc. e II do art. 36 opera efeitos para pedidos de compensação/ressarcimento realizados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação da lei, para créditos apurados nos anos-calendários de 2004 a 2007, isto é, a partir de 01/11/2009; e a partir de 01/01/2010, para os créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro e outubro de 2009; no caso da compensação, conforme remansosa jurisprudência, a lei aplicável é aquela vigente no momento do encontro de contas.

Portanto, à luz de toda a argumentação acima exposta, não merece reforma do acórdão recorrido, devendo ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Por uma questão de organização, inicio o voto pela análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, em seguida, analisarei o Recurso Especial do Sujeito Passivo.

### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

#### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo, contudo, entendo que não venha a preencher totalmente os demais requisitos de admissibilidade. Com efeito, conheço apenas em parte do recurso especial da Fazenda Nacional.

Cumpre referir que a decisão recorrida reconheceu o creditamento apenas da despesa de frete de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração, entre estabelecimentos, próprios ou de parceiros, mantendo, por via de consequência, a glosa da despesa de frete de produtos acabados. Nesse sentido, vejamos dispositivo da decisão recorrida:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar as glosas relativas a embalagens e etiquetas, e almofadas e tintas para carimbo, assim como as glosas efetuadas ao produto “lisina” e a fretes relativos a transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre a empresa e os parceiros. O Conselheiro Ivan Allegretti foi vencido quanto à concessão do crédito sobre lubrificantes. Esteve presente ao julgamento o Dr. Adriano Maia Gomes de Almeida Ramos, OAB/DF no 35.042.

(grifos na transcrição).

Por outro lado, no acórdão n.º 3101-00.795, houve tão somente a glosa da despesa com frete de produtos acabados entre estabelecimentos. Nesse sentido, vejamos excerto da decisão paradigmática:

Constatou-se também que a empresa calculou créditos sobre valores escriturados nas contas “Fretes Transferências para Vendas”. Esses fretes referem-se à transferência de produtos acabados entre diversos estabelecimentos da empresa ou então para estabelecimentos de terceiros não-clientes, caracterizando fretes não vinculados a operações de venda e, portanto, não geram créditos, por falta de previsão legal. Sendo assim, essa parcela foi glosada pela Fiscalização.

Em que pese, na fundamentação do voto não haver uma clara divisão dos critérios jurídicos aplicáveis ao frete de produtos acabados e ao frete de insumos, produtos intermediários e matéria-prima, o fato é que essa segunda categoria de frete não estava em discussão no acórdão paradigmático. Assim, não há como se afirmar que a aplicação da razão de decidir esposada pelo paradigma, aos fatos enfrentados no recorrido, implicaria necessariamente uma decisão diversa.

Em face do exposto, voto por em parte do recurso especial da Fazenda Nacional, apenas quanto ao crédito dos gastos relativos à **aquisição de embalagens, etiquetas, almofadas e tintas para carimbo, utilizadas no transporte dos produtos acabados**.

**Mérito**

Para fins de delimitação da lide, cabe colocar que, no presente recurso, discute-se a divergência suscitada pela **Fazenda Nacional**, em relação ao direito de crédito das contribuições não cumulativas quanto às aquisição de embalagens, etiquetas, almofadas e tintas para carimbo, utilizadas no transporte dos produtos acabados.

Pois bem. Quanto a divergência suscitada pela **Fazenda Nacional**, entendo que, para a analise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep não-cumulativo, os mesmos não alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a **essencialidade e a relevância** de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela Contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

Quanto ao Parecer Cosit RFB nº 05, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva, apresento o meu voto sobre o **Recurso Especial da Fazenda Nacional**, (a) primeiramente quanto às embalagens de transporte e etiquetas e (b) em seguida, quanto às almofadas e tintas para carimbo utilizadas no transporte dos produtos acabados.

**(a) Das embalagens de transporte e etiquetas**

O fisco afirma que as caixas de papelão, filmes *strecht*, bobinas lisas encolhíveis, entre outros, foram utilizados no acondicionamento para transporte de mercadorias, o que não encontra amparo na legislação. A recorrente rebate a conclusão do fisco, afirmando que os bens são necessários ao transporte da mercadoria no bojo do processo produtivo.

Pois bem. Dada a natureza das mercadorias a cuja fabricação a empresa se dedica - alimentos congelados para consumo humano - parece-me irrecusável reconhecer que as **embalagens de transporte** em questão (não retornáveis), mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores, cumprem função relevante na conservação da qualidade do produto, no que se refere à sua higiene e à temperatura com que deve ser mantido.

Quanto as **etiquetas** verifico que as mesmas tem a finalidade de identificar os produtos (origem e data de validade), desta forma são igualmente essenciais no ramo alimentício.

Assim, os materiais de embalagem e etiquetas, muito embora não se integram ao produto final, no entanto são necessários à adequação da mercadoria no bojo do processo produtivo. Nesse sentido, penso ser aqui aplicável o disposto no parágrafo 59 do Parecer:

59. Assim, conclui-se que, **em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção** de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. **Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se** aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

(b) Das tintas e almofadas para carimbo

Verifica-se nos autos que tais produtos foram objeto de glosa pelo Fisco por falta de adequação ao conceito de insumo derivado do IPI. Consta na Manifestação de Inconformidade, que a empresa destacou a previsão legal expressa, e que “*inexiste razão para que o fisco denegue o direito creditício derivado deste insumo, alegando eventual inaplicabilidade direta à produção desenvolvida pela Agrofrango*”, e que é ainda incorreta a glosa em relação a “materiais de carimbagem utilizados pela AGROFRANGO”, que tais produtos estão voltados a promover a marcação de animais e demais produtos agropecuários comercializados.

Portanto, resta caracterizado a relevância e a essencialidade na utilização do material de carimbagem.

Assim, entendo aplicável aqui o mesmo fundamento esposado na análise do item anterior.

Diante disso, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto a essa matéria.

## **RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO**

### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta da fundamentação do respectivo exame de admissibilidade, com o qual concordo e, portanto, adoto suas razões. Em vista do exposto, conheço do recurso especial da contribuinte.

### **Mérito**

A divergência suscitada pela **Contribuinte** foi acerca do aproveitamento dos créditos presumidos da agroindústria.

Quanto ao **Recurso Especial de divergência da Contribuinte**, no caso, quanto ao **crédito presumido de atividades agroindustriais**, voto da seguinte forma.

A fiscalização sustenta que houve alocação indevida dos créditos no campo “Receita de Exportação”, gerando direito a resarcimento (apesar de o art. 8º da Lei nº

10.925/2004 somente permitir deduções da própria contribuição); e aplicação indevida do percentual de 60% sobre insumos adquiridos como frango vivo (o correto seria 35%).

Em sua Manifestação a empresa discorda da exegese em relação ao direito a ressarcimento, silenciando em relação à alíquota (de 60% ou 35%), tema que somente vem a suscitar em sede de Recurso Voluntário. Afirma que “(...) a exegese do fisco não se coaduna com os princípios e as regras que tocam a sistemática geral de aproveitamento de créditos, não sendo a possibilidade de “deduzir”, expressa no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a única forma de aproveitamento”.

Conforme restou consignado no voto condutor do Acórdão recorrido, “(...) a outra argumentação trazida inovadoramente em recurso voluntário, no sentido de que é cabível o ressarcimento, por expressa previsão no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 e nos arts. 55 e 56-A da Lei nº 12.350/2010, sendo ilegais a IN SRF no 660/2006 e o ADI no 15/2005, confunde as formas de crédito existentes (básico e presumido), mesclando/alargando legislações que tratam de temas diversos (o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 não trata de crédito presumido, o art. 55 da Lei nº 12.350/2010 se refere somente ao crédito presumido ali tratado, e o art. 56-A da Lei nº 12.350/2010, que já se encontra alterado pela Lei nº 12.432, de 24/06/2011, não produz o efeito imediato desejado pela empresa)”.

Em suma a Contribuinte alega que diante da falta de vedação expressa, a indústria produtora que acumule créditos de PIS e COFINS em virtude de operações de exportação, **tem o direito de proceder a compensação ou o ressarcimento do crédito presumido da agroindústria.**

Aqui, peço licença para utilizar como razão de decidir o voto proferido pelo Presidente em exercício deste Colegiado, Conselheiro *Rodrigo da Costa Pôssas*, no Acórdão nº 9303-005.563, de 16/08/2017, o qual encaixa-se à perfeição no presente caso.

(...)

O dissídio jurisprudencial objeto do recurso ora *sub judice* já foi solucionado por esta 3ª Turma. Refiro, por exemplo, o voto que proferi para o Acórdão nº 9303003.812, de 26 de abril de 2016, que repito neste julgamento. Transcrevo a redação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, para maior clareza:

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)

O art. 17 da mesma lei fez o dispositivo produzir efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

O texto da Lei é claro e não deixa margem a dúvidas: a partir de 1º de agosto de 2004, o crédito presumido, apurado na forma ali prevista, concedido às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal, as quais se classificam nos códigos ali citados, poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devida em cada período de apuração.

Diferentemente do que se alega em contrarrazões, não se trata de limitação imposta por meio de qualquer ato infralegal, seja instrução normativa ou ato declaratório, mas de restrição trazida pela própria Lei nº 10.925, de 2004, não havendo, portanto, qualquer permissão legal para a utilização dos créditos presumidos concedidos por aquela lei em compensação de tributos, mas apenas para a sua dedução da contribuição social não cumulativa devida em cada período de apuração.

A decisão recorrida, mesmo concordando com as conclusões acima deduzidas, foi buscar respaldo no art. 36 da Lei nº 12.058, de 2009, para deferir o resarcimento almejado pelo contribuinte. Eis o dispositivo:

Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:

I- ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II- ser resarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de resarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:

I- relativamente aos créditos apurados nos anos calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;

**II- relativamente aos créditos apurados no ano calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.**

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Andou mal a decisão recorrida.

A autorização para ressarcir ou compensar o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, conforme o inc. I e inc. II do art. 36, acima transcrita, somente opera efeitos para pedidos de compensação/ressarcimento formulados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação da lei, isto é, a partir de 01/11/2009, tendo em vista que a publicação da Lei nº 12.058, de 2009 ocorreu em 14/10/2009. Uma vez que a própria lei estipulou expressamente que o aproveitamento do crédito presumido autorizado pelo art. 36 não se aplica a pedidos anteriores ao mês subsequente à publicação da lei (novembro de 2009), em se tratando, no caso concreto, de PER transmitida em fevereiro de 2006 e referente a créditos apurados de 01/10/2005 a 31/12/2005, vale a restrição anterior, e o crédito só poderá ser utilizado na dedução da contribuição apurada no mesmo período.

Assim como o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, o art. 36 da Lei nº 12.058, de 2009, também é claro. E “*in claris cessat interpretatio*”. Diante de redação que não apresenta qualquer equívocidade, não se deve invocar razões de ordem extra normativa, para se desprestigar o texto da Lei, como cometeu a decisão recorrida.

Ademais, “*não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa*

*significado normativo algum". A decisão recorrida simplesmente fez letra morta da dicção legal.*

(...)" Grifei.

Neste diapasão, incidentalmente, esclareço que a autorização dada pelo art. 56-A da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro 2010, referente a créditos gerados a partir do ano calendário de 2006, não alcança o crédito presumido objeto dos autos, em se tratando de **PER/DCOMP** (nº18810.26688.140509.1.1.083075), **transmitida em 14/05/2009** (fls. 2/3) e referente a créditos apurados de **01/07/2008 a 30/09/2008**.

Com o advento da Lei nº 12.058, de 2009, houve expressamente, relativamente ao crédito presumido reinstituído com novas regras dispostas no art.8º da Lei 10.925, de 2004: Autorização para se pedir o ressarcimento em dinheiro **sob a ressalva de que o pedido somente poderia ser efetuado:**

(i) para créditos apurados nos anos-calendários de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da Lei;

(ii) para créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 01/2009 e o mês de aplicação dessa Lei, a partir de 01/01/2010;

Portanto, uma vez que a própria lei estipulou expressamente que o aproveitamento do crédito presumido autorizado pelo § 1º, II, do art. 36 da Lei nº 12.058, de 2009, não se aplica a pedidos anteriores a 1º de janeiro de 2010, em se tratando, no caso concreto, de PER transmitido em **14/05/2009** e referente a créditos apurados de **01/07/2008 a 30/09/2008**, vale a restrição anteriormente vigente, e o crédito só poderá ser utilizado na dedução da contribuição apurada no mesmo período.

Com essas considerações, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte para negar-lhe provimento, afastando a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em ressarcimento e/ou compensação, para o período em discussão.

### Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de:

- (a) conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quanto ao crédito sobre (a) embalagens de transporte e etiquetas e (b) tinta e almofada para carimbo de produto transportado, para, no mérito, negar-lhe provimento;
- (b) conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 13 do Acórdão n.º 9303-009.931 - CSRF/3<sup>a</sup> Turma  
Processo nº 10925.003075/2009-11