



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11020.002532/2009-14  
**Recurso n°** 933.994 Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-02.986 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 23 de maio de 2012  
**Matéria** PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE COFINS  
**Recorrente** RASIP AGRO PASTORIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

**INSUMOS. ALCANCE DO TERMO.**

São insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços que viabilizam ou que são pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, que neles possam ser diretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

**CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.**

Somente os gastos expendidos com combustível que efetivamente foi consumido no processo produtivo darão direito ao creditamento da contribuição.

**CREDITAMENTO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. CUSTO DE VENDA DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.**

Se o serviço de transporte das mercadorias faz parte da operação de venda, tendo seus custos suportados pelo produtor, as embalagens de transporte serão necessárias para a preservação da integridade dos bens durante o transporte, e geram direito a crédito.

**CREDITAMENTO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO.  
INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL.**

O crédito presumido instituído pela Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para dedução dos débitos apurados na sistemática da não cumulatividade aplicável na apuração das contribuições sociais, não sendo passível de utilização em procedimentos de compensação ou ressarcimento.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

**ART. 62-A DO RICARF. REPRODUÇÃO PELOS CONSELHEIROS  
QUANDO DO JULGAMENTO DE RECURSOS NO ÂMBITO DO CARF.**

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito a crédito e autorizar o ressarcimento quanto às a) despesas com empilhadeiras; b) despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes desde que efetivamente comprovadas pela contribuinte sua participação no processo produtivo e segregadas do lançamento contabilizado em 11701009 - ESTOQUE DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES; c) despesas com serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores, quanto às máquinas que comprovadamente foram essenciais ao processo de produção; e d) despesas com embalagem de transporte (material de transporte). O Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira reconheceu também o direito ao creditamento em relação às despesas com materiais de limpeza e higienização, cerca para rebanhos, manutenção de laboratório. O Relator, além destes, reconheceu também o direito ao creditamento quanto às aquisições de pessoas físicas. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Hécio Lafetá Reis.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern - Presidente.

[assinado digitalmente]

Jorge Victor Rodrigues - Relator.

[assinado digitalmente]

Hécio Lafetá Reis - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira e Jorge Victor Rodrigues. Ausente o conselheiro Juliano Eduardo Lirani.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de cofins não – cumulativo – Exportação, transmitido em 18/09/2008, relativo ao primeiro trimestre de 2008, no valor de R\$ 102.841,45. Também consta pedido de compensação para este crédito.

A unidade de origem, após diligência junto ao estabelecimento da contribuinte, buscando a apuração da liquidez e certeza do crédito pleiteado, emitiu Despacho Decisório embasado em Relatório Fiscal, por meio do qual reconheceu parcela do crédito invocado no valor de R\$ 63.134,49 e homologou a compensação no limite do crédito reconhecido. Consta ainda que foram glosadas as seguintes despesas:

- a) Despesas com empilhadeiras (aquisição de GLP e manutenção);
- b) Despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção;
- c) Produtos sujeitos à alíquota zero;
- d) Bens diversos (partes, peças, bens destinados ao imobilizado, peças diversas);
- e) Materiais de Transporte;
- f) Crédito sobre Bens do Imobilizado.

Cientificada em 24/03/2010, apresentou manifestação de inconformidade na qual impugna todas as glosas efetuadas pelo auditor fiscal e acima elencadas, e alega, em apertada síntese:

- a) Pretende o auditor aplicar o conceito do IPI para definição de insumos na apuração dos créditos de PIS/COFINS, para fins da não-cumulatividade, quando inexistente lei formal permissiva para tal extensão interpretativa;
- b) O entendimento aplicado ao caso vai de encontro ao externado em decisões administrativas em situações análogas. Oportunamente colaciona decisões administrativas e judiciais favoráveis aos seus interesses;

A DRJ em Belém não reconheceu a parcela do crédito impugnada (R\$ 39.706,96) nem homologou a compensação declarada, conforme se observa da ementa que transcrevemos abaixo:

**ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

**Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008**

*PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.*

*São improficuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.*

*PAF. PERÍCIA. REQUISITOS.*

*Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos previstos no art. 16 do Decreto n° 70.235, de 1972. Também descabe a realização de perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo e, ainda, quando a produção probatória invocada pelo sujeito passivo não necessita de qualquer conhecimento técnico especializado.*

*PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*No cálculo do PIS Não-Cumulativo somente podem ser computados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.*

*DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUANTUM RECONHECIDO.*

*A declaração de compensação, por vincular-se à existência de determinado crédito, somente pode ser homologada na exata medida do direito creditório que tenha sua liquidez e certeza reconhecidas.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada em 13/06/2011, apresentou voluntariamente recurso em 29/06/2011 para este Conselho, no qual repisa os argumentos aduzidos na manifestação de inconformidade e, pleiteia a reforma do julgado recorrido, com o deferimento do pedido de ressarcimento, considerando que a Recorrente planta, produz e comercializa maçãs, e demais atividades agropastoris.

**Voto Vencido**

Conselheiro Jorge Victor Ridrigues

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

A Rasip Agropastoril S.A. tem por objeto social a produção agrícola e pastoril, a fruticultura e apicultura; a criação de rebanhos de diversas espécies; a indústria, o comércio, a importação e a exportação de produtos alimentícios, de produtos da agricultura, da fruticultura e da pecuária, inclusive derivados do leite; a elaboração e execução de projetos e

atividades de fruticultura, florestamento e reflorestamento; a produção e comercialização de produtos agrícolas, sementes e mudas; e, a prestação de serviços inerentes a essas atividades.

Busca a contribuinte a repetição do indébito relativo ao Pis/Pasep não-cumulativo – exportação, relativo ao primeiro trimestre de 2007, por meio de Per/Dcomp. Seu pleito foi parcialmente deferido, tendo a autoridade fiscal oportunamente esclarecido que os valores glosados dizem respeito à aquisições que estariam fora do conceito de insumos tendo em vista que não configuram matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e também não são serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

A Recorrente utiliza como argumento, em suma, que todos os elementos objetos de glosa pelo auditor fiscal fazem parte do processo produtivo da empresa, de modo que os gastos e custos de produção devem gerar crédito de Pis/Pasep e COFINS.

Sobre o tema central da discussão, em 29 de agosto de 2002, foi editada a Medida Provisória nº. 66, que instituiu a sistemática da não cumulatividade do Pis/Pasep, reproduzindo-a na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2000. Em seu art. 3º, inciso II, a referida lei autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. *In verbis*:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

[...]

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (grifamos)*

Da mesma forma, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituiu a sistemática da não-cumulatividade da Cofins, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, de redação idêntica àquela do Pis/Pasep senão vejamos:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

[...]

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Por intermédio da Emenda Constitucional n. 42/2003, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195, que assim dispôs:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 20, de 1998)*

*[...]*

*b) a receita ou o faturamento;*

*[...]*

*§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.*

O art 3º, inciso II das Leis n<sup>os</sup> 10.637/02 e 10.833/03, dispõe sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Buscando normatizar o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Secretaria da Receita Federal veiculou, através das Instruções Normativas ns. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "insumo", vejamos:

**Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PIS/Pasep**

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

*[...]b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*[...]§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram 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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifamos)*

#### **Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins**

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*[...]b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

*[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram 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;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (grifamos)*

[...]

O que se extrai da leitura dos dispositivos acima transcritos é que o creditamento das contribuições sociais encontram-se adstritas aos bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros que sofram 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.

Como se observa, a interpretação conferida pelos atos normativos da Receita Federal, em muito se assemelha ao conceito de “insumos” conferido pela legislação do IPI, o qual se transcreve abaixo a título comparativo:

*Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010 Art.226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei n° 4.502, de 1964, art. 25):*

*I- do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

Todavia, não concebo a idéia de que a sistemática do Pis/Pasep e da Cofins possa em tanto se assemelhar àquela adotada pela legislação que regulamenta o IPI.

O regime da não-cumulatividade do IPI, cujo critério material é a operação relativa à produtos industrializados, encontra respaldo no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o qual permite "*a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*", a fim de impedir a tributação em cascata. Desse modo, na sistemática da não-cumulatividade, temos o desconto do débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas etapas anteriores.

Por tal razão, o conceito de "insumo" para fins de não-cumulatividade do IPI, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, que tenham efetivo contato com o produto. Por outro lado, no caso do Pis/Pasep e da Cofins, o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/2002, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Ademais, a tributação do IPI se relaciona com o produto, enquanto que a do PIS/Pasep e a COFINS se relaciona com a produção.

Entrementes, não podemos admitir que se amplie tal conceito ao ponto de permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial conforme preceitua os arts. 290 e 299 do RIR (despesas operacionais).

A autorização para a dedução de despesas operacionais equipararia o PIS e a COFINS ao imposto de renda, o que não seria adequado, já que, além das contribuições incidirem sobre o lucro, e não sobre a receita, o IR onera o produtor, sem levar em consideração a especificidade de suas atividades, o que não pode ser aplicado para o caso das contribuições em questão.

Desta forma, pactuo do entendimento que o termo “insumos” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Assim, tal qual o Estudo realizado pela PGFN/COCAT, elaborado pela D. Procuradora Bruna Garcia Benevides, acerca do alcance do termo “insumos” pra fins de creditamento das contribuições aqui abordadas, entendo que *“apenas os dispêndios diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos. Se entre tais dispêndios e os respectivos processos produtivos houver uma inerência direta, haverá, então, direito ao crédito pleiteado.”*

Imprescindível salientar que também não se pode entender como insumo tão - somente os gastos com bens ligados à “essencialidade ao processo produtivo” ante o seu inegável subjetivismo. Neste ponto, faço minhas as palavras do Il. Conselheiro Luiz Marcelo Guerra de Castro, no acórdão nº 3102-01.143, em trecho que transcrevo a seguir:

*“Ademais, pedindo vênia ao sujeito passivo, registro minha opinião no sentido de que o texto do já transcrito art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, não dá margem para que se considere a “essencialidade” por si só como critério para a classificação do gasto como insumo.*

*Mais uma vez, reafirme-se, o dispositivo legal privilegia a relação de pertinência (ou inerência, segundo o parecer juntado aos autos) com o processo produtivo, não fazendo menção, salvo engano, à essencialidade do gasto.*

*Nessa linha, entendo ser perfeitamente possível que determinado gasto, por alguma circunstância extrínseca ao processo produtivo, seja considerado essencial, mas que por não estar diretamente ligado àquele processo, não possa ser considerado insumo.”*

Assim, creio que o critério que mais confere segurança jurídica para a Administração Fazendária e seus administrados é o da aplicação direta do bem no processo produtivo. Desta forma, como outrora demonstrado, a abrangência do termo “insumos” para fins de creditamento do Pis/Pasep e da Cofins vai além daquele estabelecido pela legislação do IPI (MP, PI e ME), porém, quem do alcance estabelecido pela legislação do IR, ressaltando que o gasto necessita ser essencial ao processo produtivo, de forma que sua subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, e que aquele bem tenha sido aplicado diretamente no processo produtivo.

Tecidas essas considerações, passemos à análise mais específica das glosas procedidas pela autoridade preparadora em fls. 107/114 dos autos.

### **APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM EMPILHADEIRAS**

No relatório fiscal, narra o auditor responsável que quando da visita à empresa, verificou-se que o contribuinte utilizava as empilhadeiras para descarregamento da fruta vinda dos pomares, carregamento/d Descarregamento da fruta nas câmaras frias, movimentação pelo *packing* (local onde a maçã é selecionada, limpada e embalada), bem como no carregamento das caixas de maçãs na saída dos produtos do estabelecimento.

Assim, pelo critério da essencialidade, observa-se que as empilhadeiras, participam efetivamente do processo produtivo da empresa uma vez que trabalham diretamente no produto, movimentando a maçã desde à produção até a expedição.

Neste sentido, tendo em vista que a subtração do serviço importa em óbice à atividade da empresa, entendo que as despesas com as empilhadeiras devem gerar o creditamento .

### **APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE**

Continua a narrativa do fiscal atuante, desta vez no tocante aos gastos oriundos de despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes sobre os quais tenta a empresa se creditar:

*A aquisição de combustíveis e lubrificantes constitui parcela vultosa do total de créditos escriturados pela contribuinte, de acordo com a memória de cálculo apresentada pela contribuinte. Durante a execução da diligência fiscal à empresa constatamos que grande parte destes combustíveis e lubrificantes é destinada a uso em tratores. Contudo, há de se lembrar que a contribuinte utiliza tais tratores tanto em pomares em produção, quanto em pomares ainda não produtivos. Tal constatação é embasada pelas informações contábeis da empresa, em especial no grupo de contas 13214 - MOBILIZAÇÕES EM ANDAMENTO.*

*Analisando o razão das contas de nível inferior (nível 5), constatamos que nas contas referentes aos pomares ainda não produtivos ("POMAR NOVO") existem lançamentos a débito cujas contrapartidas estão localizadas nas contas de estoque, em especial na conta 11701009 - ESTOQUE DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Ou seja, a contribuinte adquire os combustíveis e lubrificantes, realizando um lançamento a crédito em fornecedores e a débito nas contas de estoque e PIS/COFINS a recuperar. Contudo, parcela deste estoque de combustíveis não é efetivamente utilizada como insumo, pois acaba destinada ao ativo imobilizado.*

Seguindo o mesmo raciocínio do tópico anterior, somente os gastos expendidos com combustível que efetivamente incidiram no processo produtivo darão direito ao creditamento da Cofins pleiteado pela contribuinte. Assim, do estoque de combustíveis que não foram efetivamente utilizados como insumos e foram, portanto, destinados ao ativo imobilizado, destes valores não poderá a empresa se creditar.

### **APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA**

**ZERO**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/05/2012 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 04/06/2012 p

or JORGE VICTOR RODRIGUES, Assinado digitalmente em 04/06/2012 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalm

ente em 31/05/2012 por HELCIO LAFETA REIS

Impresso em 18/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que tange ao aproveitamento dos créditos relativos a bens sujeitos à alíquota zero, transcrevemos a vedação expressa apresentada pelo inciso II, §2º do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002:

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Percebe-se que o que a somente possibilita a tomada de crédito relativamente a bens e serviços sujeitos ao pagamento da contribuição. Vale dizer: se sobre a receita gerada na operação anterior, quando da aquisição do bem ou serviço, não incidiram (ou estavam isentos ou sujeitos à alíquota zero) o PIS e a COFINS, não há que se falar em crédito na operação seguinte.<sup>1</sup>

Este mesmo entendimento foi refletido no julgamento do Resp nº 1.134.90300/SP, submetido ao crivo dos recursos repetitivos (543-C do CPC), que por força do art. 62-A do RICARF estamos obrigados a reproduzir:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.*

*INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.*

*1. A aquisição de matéria-prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio constitucional da não-*

<sup>1</sup> Vide: AMS 2006.32.00.002652-2/AM, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Conv. Juíza Federal Gilda Sigmaringa Seixas (conv.), Sétima Turma, e-DJF1 p.236 de 27/11/2009;

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.



método de subtração variante imposto sobre imposto, o qual não se compadece com tais creditamentos inerentes que são à variável base sobre base, que não foi o prestigiado pelo nosso ordenamento constitucional."

*8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.*

*Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

### **APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE BENS DIVERSOS**

Restou apurado pela autoridade fiscal que a contribuinte, registra créditos sob a rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito" em seus DACONs. Através da análise da memória de cálculo, constatou-se que tais créditos provêm de despesas com serviços, partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos, entre outros.

Consta ainda que a fiscalizada trouxe neste momento nova memória de cálculo adicionando colunas para o número do bem aplicado, a descrição do bem, centro de custo, bem como a respectiva descrição de cada um dos itens inclusos como "Outros créditos". No tocante ao Centro de custos MAPE (máquinas pesadas), MACE (manutenção civil e elétrica), DIFR e MANU, tenho que as despesas vinculadas a estes centros de custos não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento, tendo em vista que tais receitas descritas como "Oficina (geral)", "Conservação de maquinas (Geral)", incluindo até mesmo manutenção em veículos leves (Meriva, Escort), ou seja, são utilizadas de diversas formas que não, diretamente e especificamente no processo produtivo que ora se analisa.

As despesas com manutenção de veículos Gol, Ford Courier, Kombi e Meriva, bens destinados a estoque/oficinas, também seguem as considerações tecidas acima.

Por sua vez, tomando por vista que a Interessada também é produtora de queijo e derivados do leite, e portanto necessita de todo um cuidado quanto ao gado, para que o produto comercializado e fornecido ao consumidor final seja de boa qualidade, despesas com materiais de limpeza e higienização, cerca para rebanhos e manutenção de laboratório dado seu contato direto com o produto e participação efetiva no processo produtivo devem ser aproveitadas pela empresa.

Os demais insumos lançados na rubrica "Insumos - Linha 2" e descritos pelo fiscal como estacas e fita para enxertia - bem que deve ser destinado ao imobilizado; decalco de caminhão, areia, palitos, lonas, e vinhos não serão considerados por não apresentarem características de insumo.

### **APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE MATERIAL DE TRANSPORTE**

Outrossim, a autoridade fiscal glosou, ainda, o que considerou "embalagem de transporte". Em sua justificativa, a glosa se fundou na impossibilidade de enquadrar a respectiva nas hipóteses previstas no art. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, seja como insumo da produção (inciso II), seja como despesas de fretes na operação de venda (inciso IX). Para tanto, utilizou-se da legislação do IPI, que distingue a embalagem de apresentação e a de acondicionamento para transporte, pois separam a que pode ser considerada insumo e a que não pode.

Constam na glosa itens como Cantoneiras – utilizadas para evitar o amassamento das caixas de papelão pelas amarras durante o transporte do produto; Pallets e seus acessórios – pregos e etiquetas – utilizados para o empilhamento de caixas para armazenamento e transporte; Fitas/Amarras – usadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets.

Não poderíamos concordar com tal decisão. Isso porque a embalagem de transporte, de fato, faz parte do custo de venda daquele produtor. Elas visam a conservação e proteção do produto durante o transporte contra agentes externos indesejáveis como choques mecânicos, poeira, outros agentes contaminantes, água, umidade, etc, mormente porquanto será manuseada por pessoal não especializado.

Assim, se o serviço de transporte das mercadorias faz parte da operação de venda, tendo seus custos suportados pelo produtor, as embalagens em questão serão necessárias para a preservação da integridade dos bens durante o transporte, e podem ser consideradas como insumos deste.

Numa interpretação extensiva, pode-se considerar o material de transporte insumo sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias, nos termos definidos no art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002.

No caso da COFINS, o inciso IX deixou bem clara esta intenção quando incluiu os serviços de armazenagem de mercadoria e de frete, quando suportados pelo vendedor. A própria lei mais recente, ao dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade expresso no artigo 195, § 12, da Constituição Federal, visando sempre diminuir os custos finais do produto, pelo não-repasse a este de tributos cobrados em toda a cadeia produtiva, considerou a situação de o próprio produtor arcar com os custos de armazenagem de frete, descontando-se os créditos de PIS e COFINS referentes a estes serviços da apuração do tributo correspondente. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.<sup>2</sup>

### **APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE OS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

No que tange à defesa destinadas aos bens do ativo imobilizado, embora o relatório fiscal tenha detalhado a contabilidade apresentada pela Recorrente e identificado cada uma das glosas, percebe-se que a mesma limitou-se a tecer considerações genéricas em relação ao ponto impugnado, alegando que a impossibilidade de verificação e identificação dos valores que compõem a glosa que nos dizeres do julgador de piso, se encontraram “em frontal antagonismo à evidente clareza e precisa descrição constante do ato impugnado”.

Consequentemente, meras objeções genéricas e desacompanhadas de provas não serão conhecidas por inobservância do disposto no art. 16, III, do Decreto nº 70.235, o qual exige impugnação específica dos pontos em que haja discordância.

### **AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS**

Finalmente, no que toca a aquisição de produtos de pessoas físicas, consta do Relatório Fiscal que foram glosadas as seguintes aquisições realizadas de pessoas físicas: alfafa enfiada, mel, feno tifton, milho para consumo, bezerras parda, macho pardo, vacas registradas.

A autoridade preparadora glosou as referidas aquisições tendo em vista que tal procedimento não encontraria embasamento legal, consoante § 3º do art. 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Assim, advoga a contribuinte tese defensiva no sentido de que a Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004 concedeu o direito ao contribuinte de efetuar o crédito presumido de PIS/COFINS nas aquisições de produtos de pessoas físicas tomando por vista que a Recorrente se enquadra no capítulo 4, como produtora de Leite e no capítulo 8 como produtora de maçã. Portanto, não se trataria de crédito básico de PIS e COFINS, mas sim de crédito presumido destas contribuições.

Vejamos o dispositivo legal que rege a matéria:

*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 ao caput pela Lei nº 11.051, de 29.12.2004, DOU 30.12.2004)*

O normativo legal acima transcrito permite o aproveitamento de créditos relativos às aquisições de pessoas físicas condicionadas à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas em determinados capítulos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Apesar de já mencionado no início do voto, a Recorrente tem por objeto social a produção agrícola e pastoril, a fruticultura e apicultura; a criação de rebanhos de diversas espécies; a indústria, o comércio, a importação e a exportação de produtos alimentícios, de produtos da agricultura, da fruticultura e da pecuária, inclusive derivados do leite; a elaboração e execução de projetos e atividades de fruticultura, florestamento e reflorestamento; a produção e comercialização de produtos agrícolas, sementes e mudas; e, a prestação de serviços inerentes a essas atividades.

Do conceito de insumos adotado no presente voto, percebe-se que produtos como alfafa enfiada, mel, feno tifton, milho para consumo, bezerras parda, macho pardo, vacas registradas encontram-se inseridas no processo produtivo da empresa, sendo o mel, produto destinado à alimentação humana, oriundo da apicultura e os demais decorrentes da atividade agropecuária, sem os quais a contribuinte não produziria o leite comercializado, sendo, portanto, essencial à atividade da empresa.

Ante o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso voluntário para **reconhecer** o direito a crédito e autorizar o ressarcimento quanto às a) despesas com empilhadeiras; b) despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes desde que efetivamente comprovada pela contribuinte sua participação no processo produtivo e segregada do lançamento contabilizado em 11701009 - ESTOQUE DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES; c) despesas com materiais de limpeza e higienização, cerca para rebanhos, manutenção de laboratório d) despesas com serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores quanto as maquinas que comprovadamente tiveram contato direto com o produto e foram essenciais ao processo de produção; e) despesas com embalagem de transporte (material de transporte), f) aquisições de pessoas físicas bem como, homologar a compensação no limite do crédito reconhecido. Por outro lado **não reconheço** a parcela do crédito pleiteado decorrente de despesas contabilizadas como ativo imobilizado, manutenção de instalações (colchão, areia, tinta), créditos sobre bens diversos que não tiveram contato direto com o produto e não foram essenciais para a produção, ou seja, que foram genericamente utilizados pela empresa, assim como, apuração de créditos quanto aos produtos sujeitos à alíquota zero e a parcela segregada do combustível/ lubrificante que integralizou o ativo imobilizado da Interessada (conta 11701009 - ESTOQUE DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES).

[assinado digitalmente]

Jorge Victor Ridrigues - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

Em relação ao voto vencido, há apenas duas questões a serem abordadas neste voto vencedor, sobre as quais houve entendimento majoritário em sentido contrário ao esposado pelo relator, a saber:

a) direito ao creditamento em relação às despesas com materiais de limpeza e higienização, cerca para rebanhos e manutenção de laboratório;

b) direito ao creditamento em relação às aquisições de pessoas físicas – crédito presumido.

De início, deve-se registrar que a não cumulatividade aplicada às contribuições sociais para o PIS e Cofins não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, além da origem constitucional, diferentemente da não cumulatividade das contribuições de origem legal, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento refere-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito ao creditamento.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no auferimento de receitas, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapola os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes.

Na não cumulatividade das contribuições, o elemento de valoração não é mais o produto ou mercadoria em si considerado, mas o total das receitas auferidas pelos contribuintes, o que engloba todo o resultado da atividade operacional da pessoa jurídica. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o resultado comercial e financeiro da principal e, muitas vezes, exclusiva, atividade do contribuinte.

O regime não cumulativo das contribuições sociais não se refere à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”<sup>3</sup>.

Como nos ensina Marco Aurélio Greco<sup>4</sup>, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados de forma direta na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Além da possibilidade, em tese, de um determinado bem cumprir, para fins de creditamento, o requisito de utilidade ou necessidade para a produção, devem constar dos autos informações convincentes de que ele seja aplicado diretamente na produção, sem o que não se pode concluir quanto à sua inclusão no conjunto de aquisições sobre o qual se calculará o direito creditório.

### **I. Creditamento. Gastos com materiais de limpeza e higienização, cercas para rebanho e manutenção de laboratórios.**

Inobstante as peculiaridades da não cumulatividade das contribuições sociais, conforme acima abordado, não se pode ampliar o direito ao creditamento no sentido de

<sup>3</sup> ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributário. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

<sup>4</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

alcançar o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial.

Conforme apontado pelo relator, a “autorização para a dedução de despesas operacionais equipararia o PIS e a COFINS ao imposto de renda, o que não seria adequado”, já que as contribuições incidem sobre a receita, e não sobre o lucro.

Inexiste nos autos comprovação inequívoca de que os gastos com materiais de limpeza e higienização se encontram vinculados direta, necessária ou totalmente ao processo produtivo da pessoa jurídica.

Os materiais de limpeza e higienização podem ser utilizados de forma generalizada em todos os departamentos e setores do estabelecimento, inclusive os administrativos, inexistindo nos autos prova manifesta que possibilite a discriminação de seu uso apenas no processo produtivo da pessoa jurídica.

Quanto às cercas para rebanho, elas se mostram mais consentâneas com bens do ativo imobilizado, cujo direito ao creditamento deriva de depreciação e não do valor total de sua aquisição.

Os dispêndios com manutenção de laboratório não se encontram discriminados da forma precisa que possibilite aferir a sua natureza, se vinculados ao processo produtivo ou não. Segundo a Fiscalização, essas despesas não se referem a manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Nesse sentido, uma vez que não se têm por configurados os requisitos da utilidade ou da necessidade e da aplicação direta na produção, não se acatam tais dispêndios no cálculo do crédito decorrente da não cumulatividade da contribuição.

## **II. Aquisições de pessoas físicas. Agroindústria. Ressarcimento do crédito presumido. Impossibilidade.**

A Lei nº 10.833/2003, que instituiu a Cofins não cumulativa assim dispunha:

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

(...)

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(...)

*§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de*

*apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.*

§ 6º *Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º:*

*I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do caput do art. 2º desta Lei;*

*II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.*

De acordo com os dispositivos legais supra, a agroindústria poderia se valer de créditos presumidos para deduzi-los dos débitos a recolher em decorrência da não cumulatividade, podendo, ainda, nos casos de haver crédito disponível no final do trimestre, compensá-los ou requerer seu ressarcimento, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Contudo, os §§ 5º e 6º do art. 3º acima reproduzidos foram revogados pela Medida Provisória nº 183/2004, convertida na Lei nº 10.925/2004, que reinstalou os créditos presumidos da agroindústria nos seguintes termos:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 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, 09.01, 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.*

(...)

*Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, 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. (Vigência)*

Conforme excerto supra, a Lei nº 10.925/2004 dispôs sobre a possibilidade da pessoa jurídica apenas deduzir da contribuição devida em cada período de apuração o crédito presumido, tendo sido mantidas as revogações promovidas pela Medida Provisória que

a originou, não se aplicando a partir de então, por conseguinte, a apuração da contribuição, no que se refere ao crédito presumido, da forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Nessa nova sistemática, deixou de existir a possibilidade de compensação ou ressarcimento do crédito presumido, por inexistir autorização legal nesse sentido, dado que, após as alterações legislativas supra referenciadas, o aproveitamento dos créditos da contribuição, via dedução, compensação ou ressarcimento, da forma prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, passou a se restringir aos casos de apuração na forma do art. 3º dos mesmos diplomas legais, não alcançando a nova hipótese de apuração do crédito presumido sob análise.

A autorização legal à compensação e ao ressarcimento prevista no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 se restringe às hipóteses previstas no [art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e [10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), e do [art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004](#). Os artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 não se encontram abarcados pelo permissivo legal.

Dessa forma, após a vigência da Lei nº 10.925/2004, passou-se a prever, tão somente, o aproveitamento do crédito presumido por meio de dedução dos débitos da própria contribuição devida em cada período, na sistemática da não cumulatividade, não se aplicando, no caso, o disposto na Lei nº 11.116/2005.

Eis o teor do art. 16 da Lei nº 11.116/2005:

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do [art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e [10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), e do [art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004](#), acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no [art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004](#), poderá ser objeto de:*

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

*II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.*

Nos termos do *caput* do art. 16 supra, constata-se que apenas nas hipóteses dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e do [art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004](#), o saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, em virtude do disposto no [art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004](#), poderá ser utilizado por meio de compensação ou ressarcimento.

Portanto, a partir da vigência da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido sob análise deixou de ser passível de compensação ou ressarcimento, podendo, apenas, ser utilizado para a dedução dos débitos da contribuição devida em cada período na sistemática da não cumulatividade.

### III. Conclusão

Diante do exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso, para RECONHECER o direito a crédito e autorizar o ressarcimento quanto às a) despesas com empilhadeiras; b) despesas com aquisições de combustíveis e lubrificantes desde que efetivamente comprovada pela contribuinte sua participação no processo produtivo e segregada do lançamento contabilizado em 11701009 - ESTOQUE DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES; c) despesas com serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores, quanto às máquinas que comprovadamente foram essenciais ao processo de produção; e d) despesas com embalagem de transporte (material de transporte), bem como, homologar a compensação no limite do crédito reconhecido. Por outro lado, voto por NÃO RECONHECER o direito de crédito relativamente às parcelas decorrentes de (i) despesas contabilizadas como ativo imobilizado, (ii) manutenção de instalações (colchão, areia, tinta), (iii) créditos sobre bens diversos que não foram essenciais para a produção, ou seja, que foram genericamente utilizados pela empresa, (iv) créditos quanto aos produtos sujeitos à alíquota zero, (v) a parcela segregada do combustível/ lubrificante que integralizou o ativo imobilizado (conta 11701009 - ESTOQUE DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES), (vi) despesas com materiais de limpeza e higienização, cerca para rebanhos e manutenção de laboratório e (vii) aquisições de pessoas físicas (crédito presumido).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator designado.



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

**Processo nº:** 11020.002532/2009-14

**Interessada:** RASIP AGRO PASTORIL S/A

## 1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 3803-02.986, de 23 de maio de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 23 de maio de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com ciência
- Com embargos de declaração
- Com recurso especial

Em \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_