



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11030.720576/2015-41
ACÓRDÃO	9303-015.357 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	BSBIOS AGROINDUSTRIAL S/A

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois os paradigmas indicados não guardam relação de similitude fática com o aresto recorrido, fato que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre os acórdãos confrontados.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-015.352, de 12 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 11030.720570/2015-73, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Gilson Macedo Rosenberg Filho, Vinicius Guimarães, Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovicz Belisário, Semíramis de Oliveira Duro, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: (...)

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ART. 8º DA LEI 10.925/2004. POSSIBILIDADE.

A terceirização do processo de industrialização não descaracteriza o fato de a empresa encomendante ser aquela que leva a cabo a produção das mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, correspondentes aos códigos enunciados no art. 8º. da Lei nº. 10.925/2004. Como consequência, nesses casos não há que se falar em impossibilidade de tomada de crédito presumido de PIS/COFINS não-cumulativo.

Breve síntese dos fatos

Trata-se de processo onde se analisa Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de PIS-PASEP/COFINS, formalizado pela contribuinte através de formulário no modelo aprovado pela IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

Posteriormente, a Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal emitiu Termo de Verificação Fiscal (TVF) lastreado em Mandado de Procedimento Fiscal, instituído com vistas a verificar a legitimidade dos Pedidos de Ressarcimento dos créditos do PIS/COFINS não-cumulativo — Exportação, Mercado Interno Não Tributado e Crédito Presumido apurados no período de novembro/2011 a setembro/2015, conforme pedidos de ressarcimento apresentados pela contribuinte.

O referido Termo de Verificação Fiscal concluiu pela legitimidade parcial dos Pedidos de Ressarcimento do crédito apurado, procedendo a glosa integral dos valores solicitados a título de crédito presumido, dado que a empresa constou apenas na condição de encomendante, que não merece o benefício fiscal concedido à pessoa jurídica que procede à produção/industrialização de fato. Foram glosados, também, os créditos decorrentes de serviços de industrialização apropriados a título de insumos, considerando que a fiscalizada não produz

nenhum produto. O TVF consignou, ainda, que a fiscalização não verificou se o cálculo do Crédito Presumido estava sendo feito corretamente.

Com base no TVF retro-mencionado, foi emitido Despacho Decisório que decidiu indeferir o pedido de ressarcimento e não reconhecer o direito creditório contra a Fazenda Pública da União, correspondente aos supostos créditos presumidos de PIS-PASEP/COFINS.

A Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, em que apresentou um breve resumo dos fatos, registrando que o TVF apontou duas razões para não homologar o pedido da Manifestante. Com relação aos créditos presumidos, sustentou que a Manifestante não tem direito ao seu ressarcimento em razão de não promover a industrialização direta dos insumos que adquire, o que seria condição indispensável para fruição do benefício previsto tanto na Lei nº 10.925/2004 quanto na Lei nº 12.865/2013. No que diz respeito aos créditos básicos, afirmou a impossibilidade de aproveitamento de créditos sobre os serviços de industrialização por encomenda tomados pela Manifestante, eis que esses não se caracterizariam como insumos utilização na produção ou fabricação de bens, tal qual previsto no art. 3º, II, da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, a DRJ negou provimento ao pleito da Contribuinte, que interpôs Recurso Voluntário ao qual foi dado provimento para fins de reconhecer o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº. 10.925/2004.

Do Recurso Especial

Alega a Fazenda Nacional haver divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de tomada de créditos presumidos das contribuições sociais não cumulativas, previstos no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, quando a industrialização dos produtos se der por encomenda, indicando como paradigma os acórdãos de nºs 3301-005.534 e 3301-002.999.

O recurso teve o seu seguimento acolhido por Despacho de Admissibilidade.

No mérito, destaca a Fazenda Nacional, em síntese, que:

- a possibilidade de registro de créditos presumidos de PIS/COFINS decorrentes das aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas é um benefício concedido pelo legislador e, portanto, não pode ser interpretado de forma abrangente, a fim de incluir situações não previstas expressamente em lei;

- não se pode estender o benefício fiscal do crédito presumido do PIS e da COFINS para aqueles que realizam industrialização por encomenda, uma vez que esta não é a exegese do art. 8º da Lei 10.925/2004;
- a legislação que concede o benefício fiscal do crédito presumido do PIS/COFINS é taxativa e literal em consignar que somente as pessoas jurídicas produtoras estão autorizadas a registrar tais créditos;
- a pessoa jurídica que não exerce, de forma cumulativa, as atividades de padronização, beneficiamento, preparo e mistura do café para definição do aroma e sabor ou separar por densidade dos grãos não pode ser considerada produtora de café e, portanto, não tem direito ao cômputo dos créditos presumidos de PIS e COFINS, nos termos definidos pelo referido art. 8º;
- face às atividades desempenhadas pela Contribuinte e à literalidade da lei, a recorrida não se enquadra nos requisitos legalmente exigidos para registrar créditos do PIS e da COFINS na sua forma presumida;
- o tema já foi objeto de diversas soluções de consulta: Solução de Consulta n.º 26/2007 SRRF 10/Disit; Solução de Consulta n.º 76/2012 SRRF 08/Disit; Solução de Consulta n.º 93/2009 SRF 07/Disit; e Solução de Consulta n.º 354/2007 SRRF 08/Disit.

Em contrarrazões a Contribuinte sustenta não caber o conhecimento do recurso fazendário por ausência de similitude fática, bem como por ausência de prequestionamento do §6º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. No mérito, requer seja negado provimento ao Recurso Especial, destacando que:

- a interpretação restritiva conferida pela Fiscalização Tributária de que somente as empresas que efetuam a industrialização em seu próprio parque industrial têm direito ao benefício fiscal, porquanto a lei não distingue a industrialização própria da modalidade por encomenda (terceirização), devendo ser adotada interpretação literal (art. 111 do CTN), e não restritiva do dispositivo viola o art. 8º da Lei n.º 10.925/2004;
- a industrialização por encomenda ocorre quando as empresas industrializadoras não possuem estrutura suficiente para realizar todo o processo de transformação de insumos dentro de seu próprio estabelecimento;
- a fim de possibilitar a efetiva industrialização do insumo, a empresa remete estes para uma terceira companhia, que realiza uma parte do papel de transformação e devolve os produtos à primeira para que dê seguimento na cadeia de produção;
- a terceirizada atua em nome da companhia que encomenda, prestando um serviço em favor da última, que deve ser considerada a verdadeira produtora do bem;

- o desvirtuamento da sistemática de não-cumulatividade para afastar as empresas que realizam a industrialização por encomenda tem efeitos nefastos na cadeia de produção: o aumento do custo final do produto e a criação de distorções de mercado;
- é incontroverso que, se a lei não possibilita expressamente, ela igualmente não veda de forma expressa a industrialização sob encomenda de se enquadrar no benefício;
- o termo “produzir” tal qual como empregado no contexto do texto normativo não se refere a uma espécie, mas sim a um gênero;
- o legislador se referiu a um gênero de coisas: a das coisas produzidas, gênero este que engloba não uma, mas duas espécies: (i) a dos bens produzidos pela empresa em estabelecimento próprio; (ii) a dos bens produzidos pela empresa sob encomenda.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Do conhecimento

O recurso especial de divergência interposto é tempestivo, e, tendo em vista as alegações da Recorrida, devem ser analisados os demais requisitos de admissibilidade.

Quanto ao tema trazido ao conhecimento deste Colegiado, dispõe a decisão recorrida, *verbis*:

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ART. 8º DA LEI 10.925/2004. POSSIBILIDADE.

A terceirização do processo de industrialização não descaracteriza o fato de a empresa encomendante ser aquela que leva a cabo a produção das mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, correspondentes aos códigos enunciados no art. 8º. da Lei nº. 10.925/2004. Como consequência, nesses casos não há que se falar

em impossibilidade de tomada de crédito presumido de PIS/COFINS não-cumulativo.

Os Acórdãos paradigmas consignam em suas ementas:

Acórdão n.º 3301-005.534

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica que adquire insumos de pessoa física ou de pessoa jurídica a que se refere o §1º do dispositivo e os remete para transformação em indústria de terceiros (industrialização por encomenda) da qual resulte produto elencado no texto legal. A impossibilidade de apuração desse crédito presumido decorre do fato de que essa pessoa jurídica não é quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

Acórdão n.º 3301-002.999

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA POR TERCEIROS

Regra que trata de benefício fiscal deve ser interpretada de forma estrita. Assim, o benefício fiscal do registro de crédito presumido não deve ser estendido aos casos de **compra de leite in natura**, cuja industrialização foi efetuada por terceiros.

A divergência jurisprudencial é clara: a decisão recorrida admitiu a tomada de créditos presumidos das contribuições sociais não cumulativas mesmo nos casos em que a produção das mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, correspondentes aos códigos enunciados no art. 8º. da Lei nº 10.925, de 2004, dá-se por industrialização encomendada a terceiros; enquanto os paradigmas rechaçaram a possibilidade de aproveitamento de créditos presumidos quando a produção for realizada por encomenda.

Entretanto, ausente se encontra a similitude fática mínima necessária à admissibilidade do Recurso Especial. Vejamos:

O acórdão paradigma n.º 3301-005.534 trata da análise de crédito presumido na industrialização por encomenda do café, regido pelo §6º art. 8º. da Lei nº 10.925, de 2004, *verbis*:

Lei nº 10.925/2004

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

(...)

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

Colhe-se do Relatório deste paradigma que a atividade desenvolvida pela empresa é o comércio atacadista de algodão em pluma, de caroço de algodão e de café cru em grão, e fabricação de fios têxteis.

No caso dos presentes autos, a atividade da Recorrida, conforme Ata de Assembleia Geral Extraordinária realizada em 11 de julho de 2011, é a *“industrialização, comercialização, logística, importação e exportação de produtos agroindustriais, particularmente cereais, sementes oleaginosas e produtos e subprodutos destes derivados, tais como óleos vegetais brutos e refinados, proteínas, vegetais e ração animal”*.

Sendo a Recorrida produtora de óleo de soja bruto (NCM 1507.10.00) e farelo de soja (NCM 2304.00.90), itens listados no caput do art. 8º, a elas não se aplica a exigência de cumprimento dos requisitos contidos no §6º do artigo retro, afastando-se a caracterização do dissídio jurisprudencial.

Cumprir destacar, ainda, a ausência de prequestionamento por parte da Recorrente quanto às exigências contidas no §6º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004.

É fato que o prequestionamento é um requisito de admissibilidade específico dos recursos extraordinários, que visam a tutela do direito objetivo, ou seja, a uniformização do entendimento sobre a aplicação das normas federais infraconstitucionais em todo o território brasileiro.

Esse pressuposto exige que a violação legal alegada esteja presente na decisão recorrida; caso contrário, o órgão ad quem não poderá verificar a correta aplicação da norma ao caso.

O prequestionamento deve ser explícito, exigindo que a decisão impugnada trate da questão infraconstitucional controvertida de forma inequívoca.

Assim, qualquer menção a uma tese ou conceito desconectado da lide – como no voto condutor da decisão, que se refere à impossibilidade de análise da decadência – é considerado um comentário passageiro, ou *obiter dictum*, que não se incorpora ao julgado e, portanto, não serve para demonstrar o dissídio.

Neste sentido, veja-se o Acórdão n.º 9303-004.216:

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. IDENTIDADE FÁTICA. NECESSIDADE

Ausente a necessária identidade fática, não há como concluir que a divergência entre os resultados dos acórdãos recorrido e paradigmas possa ser atribuída à divergência interpretativa.

Assim sendo, acórdãos que debateram acusações e meios de prova diversos dos enfrentados pelo acórdão recorrido não se prestam à comprovação de divergência interpretativa, ainda que teça considerações principiológicas que, em uma primeira leitura, pudessem caracterizar o dissídio.

Tais considerações representam mero *obiter dictum* e, conseqüentemente, não possuem conteúdo decisório. Como tal, não se prestam a demonstrar divergência de interpretação.

Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido

Já o acórdão paradigma n.º 3301-002.999 foi proferido em julgamento realizado em 21 de junho de 2016, data esta anterior à Solução de Consulta COSIT n.º 631, de 26 de dezembro de 2017, sendo esta a *ratio decidendi* do Acórdão recorrido, conforme deixa claro o voto do Relator, i. Conselheiro Vinícius Guimarães:

Inicialmente, destaco que meu entendimento sobre a matéria em análise ganhou contornos mais definidos com o julgamento, por esta Turma, na sessão de 24 de março de 2021, do Acórdão n.º. 3302-010.646, Relator Gilson Macedo Rosenberg Filho, cujo voto condutor adotou, como razões de decidir, os fundamentos consignados na Solução de Consulta COSIT n.º. 631 de 26/12/2017.

Muito embora a referida consulta verse sobre a possibilidade de tomada de créditos básicos de PIS/COFINS sobre os serviços de industrialização por encomenda, os fundamentos nela consubstanciados se aplicam ao caso ora analisado, como se depreende claramente dos excertos transcritos a seguir, extraídos da Solução de Consulta:

(...)

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

Desta forma, verificando não haver prequestionamento da matéria e nem similitude fática entre os arestos paragonados, não conheço do Recurso Especial.

Pelo exposto, não conheço o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora