



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---|
| PROCESSO | 11030.722145/2016-08 |
| ACÓRDÃO | 3002-003.906 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 21 de outubro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | BSBIOS AGROINDUSTRIAL S/A |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ART. 31 DA LEI Nº 12.865/2013. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do caput e do § 7º do art. 31, da Lei nº 12.865/2013, a pessoa jurídica que adquire insumo e o 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 industrializa as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Neiva Aparecida Baylon, Gisela Pimenta Gadelha Dantas e Lázaro Antônio Souza Soares que votavam por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Gisela Pimenta Gadelha, Adriano Monte Pessoa, Lázaro Antônio Souza Soares (substituto integral), Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida.

Trata o processo de contestação contra o **Despacho Decisório DRF/PFO nº 474**, de 13 de novembro de 2017 (fl. 42), que reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da interessada, oriundo de pedido de ressarcimento de Cofins apurado no 2º trimestre de 2016. O montante requerido foi de R\$ 1.830.556,94, tendo sido deferidos R\$ 295.448,76.

A auditoria dos créditos foi efetuada conforme o **Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (TVF)** de fls. 30 a 40. A ação fiscal verificou a legitimidade do pedido de ressarcimento dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos - Exportação, Mercado Interno não tributado e Crédito Presumido – apurados no período de janeiro a setembro de 2016. É informado que a empresa foi incorporada, em 31/10/2016, pela empresa BSBIOS Indústria e Comércio de Biodiesel Sul Brasil S/A, empresa do grupo econômico na qual era realizada efetivamente a industrialização.

No decorrer da auditoria foram detectadas irregularidades e inconsistências, com repercussão sob o aspecto tributário. Primeiro, constatou-se que a empresa não possui um parque industrial instalado e faz a industrialização dos seus produtos na empresa BSBIOS Indústria e Comércio de Biodiesel Sul Brasil S/A, que pertence ao mesmo grupo empresarial.

Com relação ao crédito presumido, alegam os auditores que a Lei nº 10.925/2004 não disciplina os casos em que a produção de mercadorias enumeradas no *caput* do art. 8º ocorra em estabelecimento de terceiros, por conta e ordem de uma encomendante, limitando-se a dizer que farão jus ao desconto de crédito presumido as pessoas jurídicas que produzam mercadorias correspondentes aos códigos de NCM listadas, de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal. A empresa adquire insumos de pessoas físicas e cerealistas, mas remete para industrialização de terceiro. Os produtos "óleo de soja em bruto" (NCM 1507.10.00) e "farelo de soja" (NCM 2304.00.90) são comercializados pela empresa fiscalizada, mas a industrialização se dá em terceiro, por sua conta, ordem e risco.

Ainda, o advento da Lei nº 12.865/2013 trouxe uma nova sistemática para o cálculo do crédito presumido: a apropriação dos créditos passou a ser pelas

vendas. Contudo, o § 7º do art. 31 define igualmente que somente a pessoa jurídica que industrializa os produtos citados no *caput* pode gerar créditos presumidos. Demais, trata-se de norma que concede benefício fiscal, sendo vedada a interpretação extensiva, conforme disposto no art. 111 do CTN.

Já com relação aos créditos da sistemática não-cumulativa, apontam os auditores que a fiscalizada se creditou dos serviços efetuados pela outra empresa que efetivamente realizou a produção dos bens/produtos. Ocorre que a legislação que rege a matéria permite o desconto de créditos calculados em relação a serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Como a fiscalizada não produz nenhum produto, quem o faz é a contratada, não há que se falar em geração de créditos a serem descontados para o PIS e Cofins apurados por ela.

Ao final, os auditores procederam à glosa dos valores indevidamente solicitados nos pedidos de ressarcimento, ou seja, todo o crédito presumido e, em relação aos créditos básicos, aqueles referentes aos serviços de industrialização. Informam que não foi verificado se o cálculo do crédito presumido foi efetuado corretamente. Ainda, os créditos foram ajustados conforme a proporção extraída dos Dacon e Sped-Contribuições transmitidos pela interessada em face do rateio e apropriação proporcional em relação às receitas tributadas, não tributadas no mercado interno e exportação.

A empresa foi cientificada do despacho decisório em 13/12/2017, por meio da Caixa Postal (fl. 51).

Inconformada com a decisão proferida, a interessada apresentou **Manifestação de Inconformidade** em 19/12/2017 (fls. 54 a 385).

De início, frisa inexistir na auditoria qualquer questionamento acerca da apuração dos créditos efetuados pela manifestante. As discussões a serem realizadas no contencioso são nitidamente de direito. Assim, em havendo o reconhecimento do direito ao crédito, as autoridades administrativas devem dar cumprimento ao decidido, não sendo cabível nova verificação. Explica que, tendo o TVF sustentado as diversas decisões, tem como certo o julgamento conjunto; pelo que a manifestação de inconformidade abordará todos os aspectos relativos às glosas dos créditos, mesmo que as normas aplicadas para cada um dos diferentes períodos possam ser diversas.

No mérito, por primeiro, a defesa aduz que a introdução da sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins visou atacar o malfadado efeito cascata a fim de concretizar o princípio da justiça tributária. Aponta que a legislação que disciplina a apuração e recolhimento das aludidas contribuições passou por diversas alterações visando a sua adequação a toda cadeia produtiva. Nesse sentido, um dos grandes problemas enfrentados na nova sistemática de apuração estava na tentativa de neutralizar os custos suportados pelas pessoas físicas que atuam nos ramos da agricultura e da pecuária, que refletiam no preço de seus produtos e influenciavam toda cadeia de produção. As aquisições de pessoas físicas eram

desvantajosas em relação às das pessoas jurídicas, em face do aproveitamento dos créditos garantido a estas.

Com o objetivo de equilibrar tal relação de forças, a Lei nº 10.684/2003 estabeleceu a possibilidade de lançamento de créditos presumidos quando da aquisição, **de pessoas físicas**, de insumos utilizados para a produção de bens destinados à alimentação, humana ou animal. Posteriormente, a Lei nº 10.925/2004, em seu art. 8º, ampliou o rol de pessoas jurídicas beneficiadas e incluiu a possibilidade de creditamento (já estendido para a Cofins pela Lei nº 10.833/2003) também quando a aquisição fosse feita junto a cooperados pessoas físicas. Instituiu, também, o direito de aproveitamento do mesmo crédito quando da aquisição de insumos de pessoas jurídicas que exerçam a atividade agropecuária e de cerealistas, atendidas as condições previstas.

Em 2013, a sistemática de aproveitamento de créditos presumidos foi alterada. Ao invés de se permitir o lançamento de créditos presumidos de PIS e Cofins em face das aquisições efetuadas junto a pessoas físicas ou cooperados pessoas físicas, a Lei nº 12.865/2013 houve por bem determinar que as pessoas jurídicas que produzirem óleo de soja em bruto (NCM 1507.10.00) e farelo de soja (NCM 2304.00.90) – caso da Manifestante – poderão apurar créditos presumidos de PIS e Cofins calculados sobre a receita de venda de seus produtos.

Alega que a soja é o principal insumo de suas atividades de produção de **óleo de soja em bruto** (NCM 1507.10.00) e **farelo de soja** (NCM 2304.00.90). Como não tem estrutura suficiente para realizar dentro de seu estabelecimento todo o processo produtivo, utiliza a chamada industrialização por encomenda, processo no qual remete os insumos para estabelecimento de terceiro, a fim de executar a operação de industrialização.

Aponta que a única diferença entre a atuação do encomendante e as empresas que promovem a industrialização direta é a não utilização de seu próprio estabelecimento para a realização de atividades de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou renovação. Assim, tanto o industrializador direto quanto o encomendante são os responsáveis pela aquisição dos insumos que se transformarão no produto final a ser comercializado, bem como pela qualidade do produto entregue aos seus adquirentes. O objetivo da lei não é diferenciar quem produz direto de quem o faz através de terceiros.

Então, a igualdade que o mercado mantém não pode ser desfeita por razões de ordem fiscal, pois o não reconhecimento do direito ao crédito presumido para as empresas que terceirizam a sua produção acaba fazendo com que tal crédito desapareça da cadeia produtiva, redundando em aumento do custo final do produto vendido. Importa verificar se o adquirente dos insumos sobre os quais se permite o cálculo do crédito presumido promoveu a posterior saída de um dos produtos industrializados relacionados no *caput* do art. 8º; na vigência da Lei nº

10.865/2013, por outro lado, há de se perquirir apenas se houve a venda dos produtos industrializados referidos no *caput* do art. 31.

Traça um paralelo com o crédito presumido de IPI para empresas produtoras e exportadoras de produtos nacionais, calculado sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem: a divergência que havia entre o entendimento da RFB e dos contribuintes sobre o aproveitamento do crédito presumido nas operações de industrialização por encomenda restou pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual prevaleceu o entendimento dos contribuintes. Inclusive, tal entendimento já foi adotado pelo CARF. Assim, há similaridade entre a situação já enfrentada e a que ora se analisa. O crédito presumido busca diminuir custos para a empresa do setor agroindustrial, tendo em vista o reflexo que tal medida traz no custo dos alimentos. Ainda, é absolutamente contraditório o posicionamento ora questionado se comparado com o que a própria RFB vem decidindo no que diz respeito ao aproveitamento de créditos básicos de PIS e Cofins, como visto na Solução de Consulta nº 197/2011.

Demais, urge a definição da caracterização da Manifestante como estabelecimento industrial, comerciante ou prestador de serviços. Defende ser industrial, uma vez que promove operações de venda de produtos industrializados, a despeito de tal industrialização ocorrer mediante contratação no estabelecimento de terceiros. Assim, é curial a equiparação a estabelecimento industrial constante da legislação do IPI, restando evidente o seu direito à fruição do benefício fiscal.

Já a glosa dos créditos básicos define por surpreendente, pois diverge das soluções de consulta exaradas pela RFB. Também, o CARF, nas poucas vezes em que instado a se debruçar sobre o tema, decidiu de forma favorável aos contribuintes.

Assim, é indiscutível que os serviços de industrialização por encomenda prestados em favor da Manifestante são serviços utilizados como insumos na produção dos novos bens (farelo de soja e óleo de soja em bruto) que são postos à venda pela Manifestante, preenchendo a hipótese prevista no art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, impondo-se a reforma do despacho decisório recorrido também nesse ponto.

Acompanham a manifestação documentos vários documentos, o Parecer nº 51/2013 da Comissão Mista MP 615/2013; soluções de consulta, julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e decisões do STJ, Parecer que acompanhou o Projeto de Lei de Conversão nº 40, que redundou na Lei nº 10.925/2004; e notas fiscais, por exemplo, de remessa para industrialização.

Ao final, requer que seja julgada procedente a sua inconformidade, reconhecendo-se o direito creditório pleiteado e deferindo-se o integral ressarcimento dos créditos não homologados.

A unidade de origem atestou a tempestividade da peça contestatória e encaminhou para apreciação.

No relatório, impende ainda ressaltar que a interessada impetrou mandado de segurança com vistas à correção do crédito reconhecido na 4ª Vara Federal Cível da SJDF (autos judiciais nº 5004168-04.2021.4.04.7104).

A 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, reconhecendo em parte o direito creditório, proferindo o Acórdão nº 110-009.210, com a seguinte ementa (fls. 437/447):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

DECISÕES ADMINISTRATIVAS/JUDICIAIS. EFEITOS.

Regra geral, as decisões administrativas e judiciais têm eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissivo legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda de produtos, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens destinados à venda.

BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Não há direito ao crédito presumido quando a pessoa jurídica encarregar outra pessoa jurídica da efetiva produção das mercadorias que comercializará.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada em 26/10/2022, data em que informa ter realizado o download da peça no sistema E-Cac (fl. 453), a recorrente apresentou recurso voluntário em 18/11/2022 (fl. 448).

Na peça recursal, alega em síntese que o acórdão recorrido deve ser parcialmente reformado porque a venda de produtos industrializados sob encomenda gera direito ao crédito presumido de PIS e Cofins nos termos da legislação, seja adotando-se uma interpretação teleológica-sistemática, seja adotando-se a melhor interpretação gramatical e à luz dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça, deste CARF e das Soluções de Consulta da Cosit.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator.

1 DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2 DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3 MÉRITO**3.1 Crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**

A recorrente tem na soja o principal insumo para a produção de óleo de soja bruto (NCM 1507.10.00) e de farelo de soja (NCM 2304.00.90) (fl. 61).

A fiscalização relata que, à época dos fatos, a recorrente não possuía um parque industrial instalado e fazia a industrialização dos seus produtos na empresa BSBIOS Indústria e Comércio de Biodiesel Sul Brasil S/A, pertencente ao mesmo grupo empresarial (fls. 30/40).

Informa que: *“embora a fiscalizada **comercialize** o “óleo de soja em bruto” (NCM 1507.10.00) e o “farelo de soja” (NCM 2304.00.90), ambos listados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, originadas da “soja em grão” por ela adquirida de pessoas jurídicas, inclusive cerealistas, também de pessoas físicas, produtores rurais, **não é ela quem produz efetivamente essas mercadorias**. Ela remete os insumos adquiridos para transformação em FARELO DE SOJA e ÓLEO DE SOJA EM BRUTO em indústria de terceiros por sua conta, ordem e risco”* (Grifou-se).

O crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi instituído pelo artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, cujo caput assim dispõe:

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) (Grifou-se)

Posteriormente, o referido benefício foi modificado pela Lei nº 12.865/2013, que, essencialmente, alterou sua forma de apuração, que deixou de ser com base nas aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperadas e passou a ser com base na receita da venda dos produtos:

Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda** no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.

(...)

§ 7º **O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente à pessoa jurídica que industrializa os produtos citados no caput**, não sendo aplicável a:

I - operações que consistam em mera revenda de bens;

II - empresa comercial exportadora. (Grifou-se)

Alegam os auditores que a Lei nº 10.925/2004 não disciplina os casos em que a produção de mercadorias enumeradas no caput do art. 8º ocorra em estabelecimento de terceiros, por conta e ordem de uma encomendante, limitando-se a dizer que farão jus ao desconto de crédito presumido as pessoas jurídicas que produzam mercadorias correspondentes aos códigos de NCM listadas, de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal. Dizem, ainda, que esses créditos serão calculados sobre os insumos, quando adquiridos de pessoas físicas ou das pessoas jurídicas enumeradas nos incisos do § 1º do art. 8º.

Entendem que a equiparação feita no âmbito do IPI - para efeitos de incidência tributária - como industrial o estabelecimento que, mesmo sem proceder à industrialização de produtos, remeta matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos para estabelecimento de terceiro, onde seja realizado o processo de industrialização, subsiste apenas na legislação que rege o IPI. Assim, tal equiparação jamais poderia extrapolar os limites daquilo que regulamenta para modificar a acepção de um vocábulo, com impacto em toda a legislação tributária, passando a designar industrial a quem de fato nada industrializa.

Assim, a operação descrita pela fiscalizada – remessa dos insumos adquiridos de pessoas jurídicas, inclusive cerealistas, também de pessoas físicas, produtores rurais (soja em

grão) para transformação em "óleo de soja em bruto" (NCM 1507.10.00) e "farelo de soja" (NCM 2304.00.90) em indústria de terceiros por sua conta, ordem e risco - não permite a apropriação do crédito presumido de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, por não cumprir integralmente os requisitos estipulados nesse dispositivo legal para gozo do benefício, qual seja o de produzir as mercadorias nele enumeradas.

Demais, trata-se de norma que concede benefício fiscal, sendo vedada a interpretação extensiva, conforme disposto no artigo 111 do CTN.

Ainda, o advento da Lei nº 12.865/2013 trouxe uma nova sistemática para o cálculo do crédito presumido: a apropriação dos créditos passou a ser pelas vendas. Contudo, o § 7º do art. 31 define que o desconto de tais créditos se aplica exclusivamente à pessoa jurídica que industrializa os produtos citados no caput.

Desse modo, em ambas as leis não há menção da remessa para industrialização por encomenda. Em decorrência, somente a pessoa jurídica que produza/industrializa pode aproveitar créditos presumidos.

Conclui a fiscalização que:

O mesmo benefício fiscal que era previsto na Lei 10.925/2004 para estes produtos também foi previsto na Lei 12.865, mas somente para a pessoa jurídica que produza, industrialize. Mais uma vez, na nova sistemática de cálculo do crédito presumido não há menção da remessa para industrialização por encomenda. Se assim o fosse, na nova sistemática, viria expressamente citado na Lei 12.865/2013. A alteração que teve foi somente em relação a forma de como apurar o cálculo do referido crédito. (Grifou-se)

A DRJ manteve o entendimento da fiscalização, assim concluindo:

As soluções acima tratam da Lei 10.925/2004. A questão litigada, entretanto, é essencialmente a mesma da Lei 12.865/2013. A primeira lei se referiu às pessoas jurídicas que "produzam as mercadorias", enquanto a segunda, que veio a alterar a sistemática para o ramo apreciado, tratou das "pessoas jurídicas que industrializam os produtos".

Ressalte-se que normas de regência de benefício fiscal devem ser interpretadas de forma estrita, tal qual descrito na lei, consoante regra de hermenêutica consagrada no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Não há de se cogitar, por conseguinte, em conferir ao caput do art. 31 da Lei nº 12.865/2013 abrangência desbordante de seu texto, de maneira a favorecer pessoa jurídica que encarregue outra pessoa jurídica da efetiva industrialização dos produtos que comercializará.

(...)

Conclui-se que não gera direito ao crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto no caput do art. 31 da Lei nº 12.865/2013, a

industrialização de produtos citados no caput que for repassada para outra pessoa jurídica (terceirização da produção).

Mantém-se, portanto, as glosas promovidas pela fiscalização.

Na peça recursal, a recorrente alega em síntese que o acórdão recorrido deve ser parcialmente reformado porque a venda de produtos industrializados sob encomenda gera direito ao crédito presumido de PIS e Cofins nos termos da legislação, seja adotando-se uma interpretação teleológica-sistemática, seja adotando-se a melhor interpretação gramatical e à luz dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça, deste CARF e das Soluções de Consulta da Cosit.

Diz que a interpretação da fiscalização não deve prevalecer, sob pena de desvirtuamento da sistemática de não-cumulatividade, incontestável progresso do sistema tributário brasileiro nas últimas décadas; que numa interpretação teleológica-sistemática dos dispositivos resta claro que os verbos “produzir” e “industrializar” devem ser interpretados no sentido de incluir as empresas industrializadoras por encomenda na hipótese de incidência do benefício.

Argumenta que a interpretação dada aos termos legais produz uma grave distorção de mercado, pois duas empresas, em igualdade de condições, não poderão concorrer igualmente na medida em que uma delas terá direito ao crédito presumido, reduzindo seu custo final de produção, e a outra não, pelo simples fato de realizar a industrialização por encomenda; que não se pode dizer que a empresa contratada é a titular da industrialização, pois esta somente realiza um serviço sob ordem da empresa contratante, que é a verdadeira titular do serviço de industrialização e deve usufruir do crédito presumido.

Alega que o § 7º do artigo 31 da Lei nº 12.865/2013 estabelece três categorias nas quais as empresas podem se inserir, uma delas fazendo jus aos créditos presumidos e as outras duas não. A que faz jus ao benefício é a categoria industrial. As outras duas são o comerciante e a prestadora de serviços, as quais não fazem jus ao benefício. Dentro dessas três espécies, fica claro que a recorrente jamais poderá se enquadrar nas duas últimas, mas, tão somente, na primeira. Assim, enquadrando-se na categoria de industrial, faz jus aos créditos presumidos.

Defende que o art. 111 do CTN impõe que a interpretação a ser adotada é a mais literal, não a mais restritiva. Desse modo, considerando que a lei não disciplinou qual a forma de industrialização ou produção deve ser realizada para que a empresa possa fruir do benefício, ela abarcou todas as empresas que realizam a atividade de produção/industrialização em sua hipótese de incidência, independentemente da forma como a atividade é realizada.

Destaca que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e as Soluções de Consulta vinculantes da Cosit adotam o mesmo raciocínio utilizado em sua tese de defesa.

Cita a Solução de Consulta nº 631 – Cosit, de 2017, que autoriza a pessoa jurídica encomendante a descontar crédito básico da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda. Observa que embora a consulta trate de créditos básicos, o fundamento da questão é exatamente o mesmo.

Argumenta que não é coerente a interpretação no sentido de que, quando empregados nas leis que tratam dos créditos básicos, os termos “produzir” e “fabricar” abarcam o processo de industrialização por encomenda, mas os mesmos termos não abarcam o mesmo processo de industrialização quando utilizados no contexto do crédito presumido.

Cita jurisprudência do CARF e do STJ acerca do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, argumentando que nenhuma delas veda esse benefício a quem realize o processo de industrialização sob encomenda.

Entendo que não assiste razão à recorrente, contudo.

A fim de obter o reconhecimento para a sua pretensão, a recorrente faz analogia da legislação do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de que tratam a Lei nº 10.925/2004 e a Lei nº 12.865/2013, com a do crédito básico das contribuições, de que tratam a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003, bem como com a do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/1996.

O Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ao tratar da interpretação e aplicação da legislação tributária, estabelece:

CAPÍTULO IV

Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. **Na ausência de disposição expressa**, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - **a analogia**;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Conforme comando inserto no caput do artigo 108 supra, a utilização pelo aplicador da legislação tributária de qualquer um dos métodos interpretativos previstos nos seus incisos, **só é cabível na ausência de disposição expressa** sobre o fato específico que se lhe apresente. Em outras palavras, a integração da legislação tributária, pela utilização dos instrumentos de interpretação elencados no CTN, somente é admitida para preenchimento de uma lacuna legal.

A recorrente alega que a Solução de Consulta nº 631 – Cosit/2017, bem como jurisprudência do CARF e do STJ admitem o aproveitamento de **crédito básico** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) e de **crédito presumido do IPI** (Lei nº 9.363/1996) em relação a serviços de industrialização por encomenda.

Ocorre que as decisões mencionadas tratam de matérias distintas, previstas em leis próprias. Não tratam do crédito presumido ora em análise, que possui fundamento legal específico, na Lei nº 10.925/2004 e na Lei nº 12.865/2013.

O emprego da analogia, com a utilização das regras próprias da legislação do **crédito básico das contribuições** e do **crédito presumido do IPI**, para deslinde de caso concreto relativo ao **crédito presumido das contribuições**, só seria admissível se a legislação não previsse a situação de fato posta ao escrutínio do aplicador.

Esta, porém, não é a hipótese dos autos. Porque tanto o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 como o artigo 31 da Lei nº 12.865/2013, retrotranscritos, trazem todos os elementos necessários para que o aplicador da legislação identifique as pessoas jurídicas que podem deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o crédito presumido nelas tratado.

Em relação ao período de apuração em análise, a hipótese de utilização do crédito presumido se encontra perfeitamente caracterizada na redação do artigo 31 da Lei nº 12.865/2013, podendo-se concluir que para a fruição do benefício a pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativo das contribuições deve atender conjuntamente as seguintes condições:

- a) auferir receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi, nos termos do caput do artigo 31; e
- b) industrializar os produtos citados no caput, conforme § 7º do artigo 31.

Por se tratar de benefício fiscal, o referido dispositivo legal deve ser interpretado de forma literal, nos termos do artigo 111 do CTN.

Logo, não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do artigo 31 da Lei nº 12.865/2013, a pessoa jurídica que adquire insumos e os remete para transformação em indústria de terceiros (industrialização por encomenda) da qual resulte produto elencado na lei. A impossibilidade de apuração desse crédito presumido decorre do fato de que essa pessoa jurídica não é quem de fato industrializa as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

No presente caso, a recorrente não industrializa. Ela remete para industrialização.

Assim, resta claro que, não sendo a recorrente, ela própria, quem industrializou o "óleo de soja em bruto" (NCM 1507.10.00) e o "farelo de soja" (NCM 2304.00.90), mas apenas a encomendante do produto efetivamente industrializado por terceiros, não faz jus ao crédito presumido em questão.

Caso fosse intenção do legislador admitir a produção por encomenda, teria mencionado a hipótese, assim como o fez em outros diplomas, a exemplo da Lei nº 11.051/2004:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

II - no art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;

III - para autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) no inciso I do art. 3º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de venda para as pessoas jurídicas nele relacionadas; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) no inciso II do art. 3º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de venda para as pessoas jurídicas nele relacionadas; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

IV - no caput do art. 5º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI;

V - no art. 2º da Lei no 10.560, de 13 de novembro de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de querosene de aviação; e

[...]

§ 3º **Para os efeitos deste artigo**, aplicam-se os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Como se vê, foi necessária uma lei posterior (Lei nº 11.196/2005) para estabelecer a aplicação dos conceitos do IPI ao caso, sendo que o dispositivo é claro em dizer que tal aplicação

se destina apenas “*para os efeitos deste artigo*”, isto é, para os efeitos do art. 10 da Lei nº 11.051/2004.

Outro argumento invocado pela interessada é o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Alega que não admitir o crédito na hipótese de produção por encomenda estaria impondo tratamento desigual entre a empresa que encomenda a produção a terceiros e aquela que faz a produção por conta própria.

Novamente, não lhe assiste razão.

O § 7º do artigo 31 da Lei nº 12.865/2013 explicitou que o crédito presumido se aplica exclusivamente à pessoa jurídica que industrializa os produtos citados no caput. Enviar o insumo para produção de terceiros é opção de cada contribuinte, que, fazendo-o, deixa de cumprir o pré-requisito da lei para a apuração do crédito. Disso sabia a recorrente que assim agiu e, por opção própria, criou a alegada situação de desigualdade.

Não há como se entender que a recorrente não tivesse conhecimento do assunto ao optar por remeter a soja para a realização da industrialização por terceiros.

O direito ao crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no caso da industrialização por encomenda, já foi objeto de julgamento pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que decidiu no mesmo sentido deste voto:

Processo nº 10640.724202/2011-20

Acórdão nº 9303-014.115 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 22 de junho de 2023

Redatora designada: Semíramis de Oliveira Duro

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica que adquire insumos de pessoa física ou de pessoa jurídica a que se refere o §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.

Do mesmo modo, a Solução de Consulta nº 330 – Cosit, de 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ.

Até 31 de dezembro de 2011, enquanto aplicadas as disposições do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aos produtos da posição 09.01 da NCM, a remessa de café in natura para terceiros, a fim de que estes realizassem as atividades previstas no seu § 6º, não dava direito à apuração do crédito presumido tratado no caput do mesmo artigo, haja vista descumprir o requisito de que a pessoa jurídica adquirente do insumo agrícola fosse a produtora da mercadoria destinada à venda.

Dispositivos Legais: CRFB/88, art. 149, § 2º, I; art. 150, II; Lei 5.172, de 1966 (CTN), art. 108, I; Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, caput, e § 6º; IN SRF nº 660, de 2006, art. 5º, I, “d”, e art. 6º, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ.

Até 31 de dezembro de 2011, enquanto aplicadas as disposições do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aos produtos da posição 09.01 da NCM, a remessa de café in natura para terceiros, a fim de que estes realizassem as atividades previstas no seu § 6º, não dava direito à apuração do crédito presumido tratado no caput do mesmo artigo, haja vista descumprir o requisito de que a pessoa jurídica adquirente do insumo agrícola fosse a produtora da mercadoria destinada à venda.

Dispositivos Legais: CRFB/88, art. 149, § 2º, I; art. 150, II; Lei 5.172, de 1966 (CTN), art. 108, I; Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, caput, e § 6º; IN SRF nº 660, de 2006, art. 5º, I, “d”, e art. 6º, II.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha