



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

**Processo n°** 13161.001374/2007-26  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-007.593 – 3ª Turma  
**Sessão de** 20 de novembro de 2018  
**Matéria** PIS/PASEP E COFINS  
**Recorrente** COOPERATIVA AGROPECUÁRIA INDUSTRIAL EM LIQUIDAÇÃO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

PIS/PASEP. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e sobre os fretes de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte.

É de se atentar ainda, quanto aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. CEREALISTA. APROVEITAMENTO. VEDAÇÃO.

A pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de limpeza, padronização, armazenagem e comercialização de produtos agrícolas, soja, milho e outros, não faz jus ao crédito presumido da agroindústria a título de PIS.

**CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.**

Os saldos credores trimestrais de créditos presumidos da agroindústria, a título de Cofins, não são passíveis de ressarcimento/compensação.

**PIS/PASEP. JUROS SELIC. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. SÚMULA CARF Nº 125.**

No ressarcimento das contribuições não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

**COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.**

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

**COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.**

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e sobre os fretes de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte.

É de se atentar, quanto aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. CEREALISTA. APROVEITAMENTO. VEDAÇÃO.**

A pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de limpeza, padronização, armazenagem e comercialização de produtos agrícolas, soja,

milho e outros, não faz jus ao crédito presumido da agroindústria a título de Cofins.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.

Os saldos credores trimestrais de créditos presumidos da agroindústria, a título de Cofins, não são passíveis de ressarcimento/compensação.

COFINS. JUROS SELIC. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. SÚMULA CARF Nº 125.

No ressarcimento das contribuições não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reformar o Acórdão recorrido, reconhecendo os créditos de PIS e COFINS em relação aos fretes de produtos acabados e aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

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

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3302-003.284**, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que:

- Por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito básico correspondente às notas fiscais nº 112421, 13951, 40721 e 7331 referente a insumos básicos e o crédito correspondente aos gastos com energia elétrica, quanto aos últimos, excepcionadas as notas fiscais 27643, 987063 e 541925;
- Por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário para manter a glosa integral dos créditos relativos aos fretes de transferência entre estabelecimentos e nas compras sem direito a crédito;
- Pelo voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário em relação aos gastos com frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero;
- Por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário em relação à apropriação de créditos presumidos agroindustriais;
- Por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário em relação às glosas referentes ao direito de manutenção dos créditos vinculados às receitas de vendas com suspensão e de vendas excluídas da base de cálculo;
- Por maioria de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário em relação às glosas referente ao direito de manutenção do crédito de custos, despesas e encargos comuns vinculados às transações com associados de bens e serviços à alíquota zero, devendo ser feito o rateio excluindo os valores destas operações da definição de receita;

- Por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário em relação à incidência de juros de mora sobre o valor objeto do pedido de ressarcimento.

O Colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007*

*CRÉDITO BÁSICO. GLOSA POR FALTA DE COMPROVAÇÃO. PROVA APRESENTADA NA FASE IMPUGNATÓRIA. RESTABELECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE.*

*Se na fase impugnatória foram apresentados os documentos hábeis e idôneos, que comprovam o custo de aquisição de insumos aplicados no processo produtivo e o gasto com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, restabelece-se o direito de apropriação dos créditos glosados, devidamente comprovados.*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS SEM DIREITO A CRÉDITO OU DE TRANSPORTE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE*

*Por falta de previsão legal, não gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os gastos com o frete relativo ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, bem como os gastos com frete relativo às operações de compras de bens que não geram direito a crédito das referidas contribuições.*

*ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS. INOCORRÊNCIA.*

*A atividade de beneficiamento de grãos, consistente na sua classificação, limpeza, secagem e armazenagem, não se enquadra na definição de atividade de produção agroindustrial, mas de produção agropecuária.*

*COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*Por expressa determinação legal, é vedado às cooperativas de produção agropecuária a apropriação de crédito presumido agroindustrial.*

*CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. UTILIZAÇÃO MEDIANTE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO APURADO A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO 2006. SALDO EXISTENTE NO DIA 26/6/2011. POSSIBILIDADE.*

*1. O saldo dos créditos presumidos agroindustriais existente no dia 26/6/2011 e apurados a partir ano-calendário de 2006, além da dedução das próprias contribuições, pode ser utilizado também na compensação ou ressarcimento em dinheiro.*

*2. O saldo apurado antes do ano-calendário de 2006, por falta de previsão legal, não pode ser utilizado na compensação ou ressarcimento em dinheiro, mas somente na dedução do débito da respectiva contribuição.*

*COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. RECEITA DE VENDA COM SUSPENSÃO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Por expressa determinação legal (art. 8º, § 4º, II, da Lei 10.925/2004), é vedado a manutenção de créditos vinculados às receitas de venda efetuadas com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins à pessoa jurídica que exerça atividade de cooperativa de produção agropecuária.*

*COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. RECEITA DE VENDA EXCLUÍDA DA BASE DE CÁLCULO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Por falta de previsão legal, não é permitido à pessoa jurídica que exerça atividade de cooperativa de produção agropecuária a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas de venda excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.*

*VENDA DE BENS E MERCADORIAS A COOPERADO. EXCLUSÃO DO ARTIGO 15, INCISO II DA MP Nº 2.158-35/2001. CARACTERIZAÇÃO DE ATO COOPERATIVO. LEI Nº 5.764/1971, ARTIGO 79. NÃO CONFIGURAÇÃO DE OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA NEM*

*OPERAÇÃO DE MERCADO. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004. APLICAÇÃO DO RESP 1.164.716/MG. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.*

*As vendas de bens a cooperados pela cooperativa caracteriza ato cooperativo nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, não implicando tais operações em compra e venda, de acordo com o REsp nº 1.164.716/MG, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos e de observância obrigatória nos julgamentos deste Conselho, conforme artigo 62, §2º do RICARF. Destarte não podem ser consideradas como vendas sujeitas à alíquota zero ou não incidentes, mas operações não sujeitas à incidência das contribuições, afastando a aplicação do artigo 17 da Lei 11.033/2004 que dispôs especificamente sobre vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, mas não genericamente sobre parcelas ou operações não incidentes.*

*CRÉDITO ESCRITURAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. DEDUÇÃO, RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Independentemente da forma de utilização, se mediante de dedução, compensação ou ressarcimento, por expressa vedação legal, não está sujeita atualização monetária ou incidência de juros moratórios, o aproveitamento de crédito apurado no âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.”*

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, insurgindo-se com as seguintes discussões: (i) **dos fretes sobre operações de transferências de mercadorias;** (ii) **dos fretes sobre compras de fertilizantes e sementes;** (iii) **do crédito presumido – atividade agroindustrial – produção das mercadorias de origem vegetal classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM;** (iv) **possibilidade de ressarcimento do crédito presumido de PIS e Cofins** (v) **previsão legal para a incidência da Selic.**

Em despacho às fls. 629 a 641, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Irresignado com o exame de admissibilidade, o sujeito passivo interpôs Agravo, expondo as divergências dos arestos recorrido e indicados como paradigma por matéria, requerendo a admissibilidade de todos os pontos do Recurso Especial propostos.

Em Despacho às fls. 659 a 666, o agravo foi acolhido para dar seguimento ao recurso especial relativamente às matérias “*possibilidade de tomada de créditos de PIS/Cofins sobre despesas com fretes relativos a transferência de insumos e mercadorias entre estabelecimentos (61.697.4499 e 61.697.4352)*”, “*possibilidade de tomada de créditos de PIS/Cofins sobre despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas à alíquota zero (fertilizantes e sementes – 61.697.999)*”; “*enquadramento da atividade de beneficiamento de grão como atividade agroindustrial, com direito ao aproveitamento do crédito presumido de PIS/Cofins (61.697.4350)* e “*correção dos créditos pela taxa Selic (61.697.4353)*”.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- Permitir que o contribuinte se credite de despesas necessárias, nos termos da legislação do imposto de renda redundaria em um aumento na distorção na base de cálculo dos tributos;
- Como visto, na busca pela definição do que deva ser considerado insumo, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, deve-se adotar um conceito que esteja situado entre a noção de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem do IPI e a ideia de despesas necessárias do IRPJ, compatibilizando-se, assim, a não cumulatividade com a materialidade daquelas contribuições;
- Há vedação expressa quanto a incidência de juros compensatórios no ressarcimento de créditos de PIS e de Cofins não-cumulativos;
- A autorização para ressarcir ou compensar o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 conforme o inc. I e inc. e II do art. 36 opera efeitos para pedidos de compensação/ressarcimento realizados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da

publicação da lei, isto é, a partir de 01/11/2009, tendo em vista que a publicação da Lei 12.058/2009 ocorreu em 14/10/2009;

- Uma vez que a própria Lei estipulou expressamente que a compensação na forma do art. 36 não pode ser aplicada para pedidos de compensação anteriores ao mês subsequente à publicação da lei (novembro de 2009), deve ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte neste ponto;
- Os artigos 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, vedam expressamente a incidência da taxa Selic sobre crédito oriundo de ressarcimento de PIS e Cofins não-cumulativa, na medida em que estabelecem que o aproveitamento dessa modalidade de crédito não ensejará atualização monetária ou incidência de juros.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os requisitos de conhecimento constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/15 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade constante do Despacho de agravo.

Eis o que diz o Despacho de agravo (Grifos meus):

“[...]”

*O escopo do agravo, nestes termos, é avaliar a adequação do despacho questionado ao recurso especial originalmente formulado pelo interessado, sendo inadmissível inovação destinada a suprir deficiência na demonstração inicial da divergência.*

*O despacho agravado, comum a todos eles, concluiu pelo não seguimento nos seguintes termos:*

[...]

*Demonstração da legislação interpretada divergentemente*

[...]

*Essa fundamentação alcança as cinco matérias que o recorrente queria levar ao colegiado superior, a saber, a:*

*1) possibilidade de tomada de créditos de PIS/COFINS sobre*

*1.1 despesas com fretes relativos a transferências de insumos e mercadorias entre estabelecimentos (61.697.4499 e 61.697.4352);*

*1.2) despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas a alíquota zero: fertilizantes e sementes (61.697.9999);*

*2) Enquadramento da atividade de beneficiamento de grão como atividade agroindustrial, com direito ao aproveitamento do crédito presumido de PIS/COFINS (61.697.4350);*

*3) Possibilidade de ressarcimento do crédito presumido de PIS/COFINS (61.697.4350);*

*4) correção dos créditos pela taxa SELIC (61.697.4353)*

*O agravo apresentado procura demonstrar que o recurso especial cumpriu todos os requisitos regimentais, em especial, a indicação da legislação contrariada. Pede, ao final, que seja dado seguimento a ele na íntegra.*

*Com respeito às duas primeiras matérias, afirma que o recurso teria apontado que a legislação contrastada nos acórdãos seria o art. 3º, incisos II e IX das leis instituidoras da não-cumulatividade das contribuições (10.637 e 10.833); no que tange ao enquadramento de sua atividade dentre as que fazem jus ao crédito presumido, bem como a possibilidade de seu aproveitamento como ressarcimento, estar-se-ia discutindo os mesmos arts. 3º das Leis 10.637 e 10.833, agora em seu inciso II, combinados com o artigo 8º da Lei 10.925; quanto à última, seria o art. 13 da mesma Lei 10.833, já que o paradigma entendeu que ele não se aplicaria quando houvesse impedimento por parte da Administração.*

*Esses os fatos.*

*Para começar, deve ser enfatizado que os recursos foram apresentados quando já estava em vigor a Portaria MF 39, de fevereiro de 2016, que alterou a redação do § 1º do art. 67 do RICARF para:*

*§1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.*

*Veja-se que, com essa alteração, que retirou a expressão "de forma objetiva" antes presente e que vinha levando à interpretação, aqui repetida, de que o parágrafo estaria a impor a indicação precisa e expressa do dispositivo legal interpretado divergentemente, apenas se exige que haja demonstração da legislação tributária que teria sido interpretada de forma divergente. Não se exige, de modo algum, que haja indicação expressa de algum dispositivo legal específico.*

*Essa interpretação menos rigorosa já foi mesmo adotada pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais1:*

*[...]*

*Demais disso, é mesmo fato, como apontado no agravo, que o recurso especial apresentado trazia sim menções às legislações contrariadas. É certo que ele não está estruturado do modo exemplar que caracteriza o despacho que o examinou. Em especial, não destaca ele tópico específico para demonstrar o cumprimento, um a um, dos requisitos previstos no art. 67 do RICARF. Ele principia pela enunciação da matéria que entende ter sido analisada divergentemente, seguida de imediata indicação e transcrição da ementa do pretendido paradigma, passando, ato contínuo, a demonstrar a divergência em si.*

*Isso não obstante, é igualmente certo que o RICARF, e antes dele o próprio Decreto 70.235, não estabelecem forma rígida para apresentação dos recursos neles previstos. Por isso, ainda que a menção aos atos legais não seja bem ordenada, há de ser reconhecida, e superado, portanto, o óbice apontado.*

*E, por economia processual, vê-se desnecessário o retorno dos autos à Câmara recorrida para o exame do cumprimento do requisito material de demonstração da divergência em relação às cinco matérias. Ela é manifesta.*

*Com efeito, a primeira, exatamente na forma como enfrentada no recorrido, o foi no primeiro paradigma arrolado. Lá, contrariamente ao que se decidiu aqui, entendeu-se possível a tomada de créditos sobre fretes pagos para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos. O mesmo se passa com as demais, bastando a leitura de suas ementas para se ver que se trata da mesma matéria com conclusões opostas.*

*Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente às matérias "possibilidade de tomada de créditos de PIS/COFINS sobre despesas com fretes relativos a transferências de insumos e mercadorias entre estabelecimentos (61.697.4499 e 61.697.4352)"; "possibilidade de tomada de créditos de PIS/COFINS sobre despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas a alíquota zero: fertilizantes e sementes (61.697.9999)"; "enquadramento da atividade de beneficiamento de grão como atividade agroindustrial, com direito ao aproveitamento do crédito presumido de PIS/COFINS (61.697.4350)"; "possibilidade de ressarcimento do crédito presumido de PIS/COFINS (61.697.4350)" e "correção dos créditos pela taxa SELIC (61.697.4353)".*

Vê-se que, relativamente ao item:

- **Créditos de fretes sobre operação de transferência de mercadorias**, houve demonstração de divergência entre os arestos, vez que o aresto recorrido interpretou de uma forma o inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03, diferentemente

dos indicados como paradigmas que reconheceram o direito ao crédito sobre o mesmo item;

- **Créditos de fretes sobre compras de fertilizantes e sementes.** O aresto recorrido entendeu pela impossibilidade de se constituir crédito sobre o custo de transporte, vez que a mercadoria importada transportada não teria sido onerada pelas contribuições. E os paradigmas se direcionam pelo reconhecimento dos mesmos créditos, vez que o custo do transporte não se vincula ao tratamento tributário dada às mercadorias objeto desse transporte.
- **Enquadramento da atividade de beneficiamento de grão como atividade agroindustrial, com direito ao aproveitamento do crédito presumido de PIS/COFINS**  
Da mesma forma, houve a divergência, vez que o aresto paradigma reconhece o direito a apuração e ressarcimento do crédito sobre essas mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 do NCM.
- **Possibilidade de ressarcimento do crédito presumido de PIS/COFINS**  
Vide item acima.
- **Taxa Selic**, da mesma forma houve a divergência.

Em vista de todo o exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo na parte admitida em despacho de agravo – ou seja, das seguintes matérias:

- **Possibilidade de tomada de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes relativos a transferências de insumos e mercadorias entre estabelecimentos;**
- **Possibilidade de tomada de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas à alíquota zero (fertilizantes e sementes); e**

- **Enquadramento da atividade de beneficiamento de grão como atividade agroindustrial, com direito ao aproveitamento do crédito presumido de PIS/COFINS**
- **Possibilidade de ressarcimento do crédito presumido de PIS/COFINS**
- **Correção dos créditos pela taxa Selic.**

Ventiladas tais considerações, quanto às duas primeiras matérias trazidas e que envolvem a constituição de crédito de PIS e Cofins, passo a discorrer.

No que tange à discussão envolvendo a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os custos de fretes nas transferências internas de mercadorias, recorda-se que essa discussão já foi apreciada por nossa turma, tendo sido firmado posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição e crédito.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.*

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.*

*Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda*

*quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.*

**CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS**

*Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”*

Nesse ínterim, proveitoso citar os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

Não obstante, para melhor elucidar meu entendimento, passo a discorrer *a priori* sobre o conceito de insumos, vez que influenciará na questão da segmentação das atividades da recorrente.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois em fevereiro de 2018 o STJ, em sede de recurso repetitivo, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte..

Definiu, ainda, ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, ainda que o acórdão do STJ não tenha sido publicado, tal como já entendia, expresso que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição

ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

*"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."*

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a

apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

*“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;”***

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

*“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 nº10.485, 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).”***

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

*“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:*

*[...]*

*§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.”*

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

*“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:*

*[...]*

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)*

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

*a. 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)*

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

*[...]”*

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):  
*“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:  
[...]  
§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:  
- 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.**  
[...]”*

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam

estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. 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 pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma 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 daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene

*e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

*7. Recurso especial provido.”*

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

*“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.*

*1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.*

*Precedentes.*

*2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”*

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Nessa linha, aguardamos o trânsito em julgado da decisão do STJ proferida após apreciação, em sede de repetitivo, do REsp1.221.170 – e que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

Passadas tais considerações, tenho que os custos de fretes de mercadorias até os estabelecimentos de suas filiais para a distribuição são considerados insumos, vez que essenciais e pertinentes à sua atividade. O que geraria crédito de PIS e Cofins.

Proveitoso ainda trazer que, recentemente, a PGFN publicou a Nota SEI 63/18 – dispondo sobre o conceito de insumo para fins de constituição de crédito de PIS e Cofins não cumulativo, considerando o decidido, em sede de repetitivo, pelo STJ que, por sua vez, entendeu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas INs SRF 247/2002 e 404/2004.

**Traz, em síntese, que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância**, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

E que para constatarmos que tal item seria essencial e pertinente à atividade do sujeito passivo, seria importante fazer o “teste de subtração”. Eis a parte que traduz esse teste:

“[...]”

*41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando*

*analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo. [...]”*

Ou seja, se aplicarmos o teste de subtração para tal custo – a atividade do sujeito passivo seria efetivamente prejudicada.

**Em vista do exposto e, considerando o entendimento que esse Colegiado tem proferido, voto por dar provimento ao recurso nessa parte, reconhecendo o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de mercadorias entre estabelecimentos.**

**Continuando, relativamente à outra discussão, qual seja, possibilidade de tomada de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas à alíquota zero (fertilizantes e sementes), entendo que tais fretes são essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo – o que geraria crédito de PIS e Cofins.**

Ora, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições 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 – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

**Em vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte.**

**Quanto à discussão acerca do enquadramento da atividade de beneficiamento de grão como atividade agroindustrial, com direito ao aproveitamento do crédito presumido de PIS e Cofins, entendo que assiste razão ao sujeito passivo.**

Recordo que já expus esse entendimento no acórdão nº 3202-001.618, que consignou a seguinte ementa:

“[...]

**CRÉDITO DE COFINS. PROCESSO DE BENEFICIAMENTO DE GRÃOS.**

*Confere atividade industrial o processo de beneficiamento de grãos soja e milho quando o referido processo envolve as fases de secagem, limpeza, padronização e classificação dos grãos, com o fim de torna-los aptos para a exportação e consumo humano ou animal.*

*O que, por conseguinte, no presente caso, é de se considerar que as aquisições de grãos in natura devem ser computadas para fins de apuração do crédito presumido, subsumindo-se as hipóteses preceituadas no art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003. [...]*”

Para melhor elucidar o meu entendimento, transcrevo parte de meu voto, que constou daquele acórdão:

“[...]

**Quanto ao crédito presumido referente as aquisições de pessoas físicas, traz a priori a recorrente que:**

- *Dentre as atividades desenvolvidas pela recorrente está o processo produtivo de soja e milho;*
- *O processo produtivo dos grãos é regulado por Lei 9.972/2000 e regulamentado pelo Decreto 6.268/2007 e Instruções Normativas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;*
- *O processo de produção da soja, por exemplo, é normatizada pela IN 11/2007 que, por sua vez, tem por objetivo definir o padrão oficial de classificação da soja, considerando os seus requisitos de*

*identidade e qualidade intrínseca e extrínseca, de amostragem e de marcação ou rotulagem;*

*· A Lei 9.972/2000 tornou a classificação obrigatória para os produtos vegetais e, mediante credenciamento pelo Ministério da Agricultura e do Abastecimento autorizou as cooperativas agrícolas e as empresas ou entidades especializadas na atividade a exercerem a classificação, conforme procedimentos e exigências contidos em regulamento.*

*Para suas argumentações quanto a necessidade de se considerar o processo produtivo dos referidos produtos, acentua a recorrente que, como não poderia deixar de ser desenvolve o processo produtivo (beneficiamento) exigido, no qual se alteram as características originais do produto, aperfeiçoando as mercadorias, resultando, do beneficiamento realizado, os grãos/mercadorias comercializados, exportados, através das seguintes etapas:*

*[...]*

*Diante dos documentos acostados no processo, e das normas que regulamentam o “beneficiamento” dos referidos grãos para enquadramento aos critérios definidos como aceitos para consumo e pronto para a exportação, não tenho dúvidas para afirmar que as mercadorias comercializadas são produzidas pela recorrente, ou seja, passam por um processo de “industrialização”, mais especificamente atividade de beneficiamento tal como descrita no Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010, pois, se assim não fossem consideradas, não poderiam ser enquadradas como “aceitas” para a exportação e “consumo”, sendo proibida para consumo e estando impossibilitada de serem comercializadas no exterior.*

*Com efeito, as etapas do processo produtivo denotam a segregação de diversos setores que devem passar os grãos in natura para que possam ser considerados aptos para a exportação e consumo humano e animal.*

*Sendo indiscutível o processo de industrialização, tal como disciplinado na legislação do IPI e no CTN, nos seguintes dispositivos:*

*· O art. 3º e o art. 4º, inciso II, do Decreto 7.212/2010 – RIPI (destaques meus):*

*“Art. 3º. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.*

*Art. 4ª. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:*

*[...]*

*II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento).”*

*· O art. 46 do CTN (grifos meus):*

*“Art. 46. O imposto de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*

*I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;*

*II – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.*

*§ único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou aperfeiçoe para o consumo”.*

*Fica claro que os grãos beneficiados (soja e milho) adquiridos de pessoas físicas, in natura de origem vegetal geram crédito presumido, pois passam por um processo industrial que, por sua vez, resultam nas mercadorias classificadas nos capítulos 15 e 23 da NCM.*

*Produção é industrialização definição dada pela Lei do IPI, porquanto não há definição dada pelas Leis de PIS/Cofins: trata-se de mera interpretação sistemática.*

*Ora, os grãos devem passar por processo de beneficiamento para estarem enquadrados como aptos para exportação e consumo humano ou animal; aliás, se assim não forem beneficiados, não terão valor comercial, eis que não podem ser comercializados. Tanto é assim que o beneficiamento dos grãos envolve procedimentos de secagem, limpeza, padronização e classificação, alterando evidentemente suas características originais – não há como se ignorar que tais procedimentos caracterizam e enfatizam a atividade industrial.*

*A atividade desenvolvida pela recorrente, portanto, é de beneficiamento de milho em grãos e de soja em grãos, conforme descrição das etapas produtivas, constituindo, inclusive, exigências regulatória e sanitária, para que tais produtos possam ser consumidos e exportados. Logo, é produção ou industrialização.*

*Sendo assim, entendo que tais aquisições devem ser consideradas para fins de computo do crédito presumido, subsumindo-se as hipóteses trazidas pelo art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003 (à época vigente, mas atualmente tal dispositivo se encontra revogado pela Lei 10.925/2004).*

*De fato, tal dispositivo era expresso ao preconizar que, sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Cofins, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do “caput” do artigo 3º da Lei 10.833/2003, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.*

*Do que já foi exposto, resta clara a aplicação, no caso vertente, do dispositivo ora tratado, não restando dúvida quanto a sua abrangência e representação na base de cálculo desse crédito presumido.*

*E, se mais não bastasse, veja-se que a própria Receita Federal do Brasil esclarece tal entendimento ao trazer a IN 660/2006 – que, ao interpretar a materialidade do art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003, dispõe:*

*“Art. 5º. A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos: I – destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:*

*[...]*

*d) nos capítulos 8 a 12 e 15, exceto o código 1502.00.1; (redação dada pela Instrução Normativa RFB 977, de 14 de dezembro de 2009)”.*

*Considerando que as mercadorias produzidas pela contribuinte estão posicionadas nos capítulos 10, 12, 15 e 23, nos termos da NCM, classificações essas que nunca foram questionadas, é de se notar que se enquadram perfeitamente na alínea “d” do inciso I do art. 5º da IN 660/2006, tendo a recorrente o direito de descontar créditos presumidos sobre os valores dos produtos industrializados. Nessa parte, estabelece que a pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial pode descontar créditos presumidos de PIS/Cofins sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumo na fabricação de produtos classificados na NCM adotada pela recorrente.*

*Vê-se que ainda a IN 660/2006 (art. 6º) também conceitua como atividade agroindustrial, referida no caput do art. 5º, a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do*

*art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei 8.023/1990. O que não é o caso. Eis a redação do art. 6º, I, da IN 660/2006:*

*“Art. 6º. Para os efeitos desta Instrução Normativa, entende-se por atividade agroindustrial:*

*I a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e  
[...]*”

*Veja-se o art. 2º da Lei 8.023/90:*

*“Art. 2º Considera-se atividade rural:*

*I a agricultura;*

*II a pecuária;*

*III a extração e a exploração vegetal e animal;*

*IV a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;*

*V a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)”*

*Note-se que o art. 2º, inciso V, da Lei 8.023/1990 dispõe que se considera atividade rural a "transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura feita pelo próprio agricultor ou criador".*

*Ora, o beneficiamento do milho em grãos e da soja em grãos não é feito pelo próprio agricultor, mas pela recorrente. Aliás, a Lei 8.023/1990 chama inclusive de transformação atividade que não altera a composição e as características do produto in natura.*

*Logo, atividade da recorrente é agroindustrial, a transformação não feita pelo próprio agricultor, conforme a interpretação da própria IN RFB 660/2006.*

*Para não haver dúvidas, conforme a própria IN 660/2006 que, repita-se, nesse passo, versa sobre a materialidade legal do art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003 veda-se o uso de crédito presumido para PJs de que tratam os incisos I a III do art. 3º dessa IN. O art. 3º, III cuida das PJs que exerçam atividade agropecuária no caso de produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º. O art. 3º, § 1º diz que para fins do art. 3º, entende-se por atividade agropecuária a de cultivo de terra nos termos do art. 2º da Lei 8.023/1990. Já se viu que a atividade da recorrente não se inclui no art. 2º da Lei 8.023/1990 ("transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura feita pelo próprio agricultor ou criador" a transformação nesses termos não é feita pelo próprio agricultor, mas pela recorrente). Portanto, é indubitoso que a atividade da recorrente, conforme a interpretação dada pela IN 660/2006, é agroindustrial. Ou seja, a atividade da recorrente é de produção das mercadorias descritas anteriormente para consumo humano ou animal.*

*Transcrevo os dispositivos em questão:*

*“Art. 5º. A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos: I – destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:*

[...]

*d) nos capítulos 8 a 12 e 15, exceto o código 1502.00.1; (redação dada pela Instrução Normativa RFB 977, de 14 de dezembro de 2009) [...]*

*§ 2º. É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do caput do art. 3º a utilização de créditos presumidos na forma deste artigo.*

*Art. 3º. A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:*

*I cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;*

*II que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e*

*III que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:*

*I cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;*

*II atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e*

*III cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.”*

*Dessa forma, especificamente a essa questão, é cristalino que não há como não considerar a aquisição desses grãos in natura de origem vegetal como não sendo passíveis de composição da base*

*de cálculo do referido crédito presumido, por estar tal evento subsumido à norma referendada.*

*[...]*

*Portanto, a meu ver, devem ser consideradas para a mensuração do crédito presumido, o valor total das aquisições efetuadas pelo contribuinte – ora discutidas, ou seja, calculado sobre o total de suas aquisições efetuadas de pessoas físicas, pois as utiliza na produção (beneficiamento) das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12, 15 e 23 da NCM, em respeito ao inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c com o § 5º do art. 3º da Lei 10.833/2003 e reconhecido pela IN SRF 660/2006.”*

No caso vertente, nos termos da Lei 9.972/00 regulamentada pelo Decreto 6.268/07 e demais normas, o sujeito passivo desenvolve o processo produtivo – beneficiamento de grãos, aperfeiçoando-os para o consumo humano ou animal.

Eis as etapas de produção/beneficiamento trazidas pelo sujeito passivo:

- 1ª Etapa – Recebimento e Classificação

O sujeito passivo adquire produtos (soja e milho) de pessoas físicas e outras pessoas jurídicas que chegam a granel carregados em caminhões, mercadorias úmidas e com impurezas, fora do padrão de exportação, passam por uma classificação que considera aspectos físicos do produto: umidade, impurezas, PH, presença de insetos, odor, entre outros. A coleta de amostras é realizada por um sistema de coleta que permite rapidez e eficiência. A umidade da massa do grão é medida nas amostras por analisadores eletrônicos de alta confiabilidade a impureza é analisada em máquina de pré-limpeza portátil, também é medido o teor de ardidos e avariados da mercadoria. Classificados, os grãos seguem para as moegas para serem descarregados e receberem o

processo de industrialização, no qual consiste em secagem e limpeza.

- 2ª Etapa – Descarga das mercadorias

A descarga das mercadorias é realizada em moegas de concreto, onde a mercadoria é depositada e segue em elevadores de cargas até a máquina de pré-limpeza.

- 3ª Etapa – Pré-limpeza dos grãos

Nas máquinas de pré-limpeza é realizada a exaustão do pó, os grãos são transportados até as máquinas de pré-limpeza para a retirada da maior parte dos resíduos e impurezas – terra e demais resíduos que vem junto aos grãos no ato da colheita).

- 4ª Etapa – Secagem

Os grãos são transportados até os secadores verticais por meio de elevadores de cargas, onde o calor gerado pela queima de lenha vegetal – reflorestamento – dentro de fornalhas flui através das colunas de grãos dentro dos secadores, retirando a umidade excessiva dos cereais até um padrão próprio e seguro para o armazenamento. Secagem é um tratamento térmico que reduz a umidade da massa de grãos. O sistema de secagem se compõe de secador com coluna de secagem, difusores de ar metálicos, exaustores axiais ou centrífugos, fornalha, ciclone e transportadores de carga. As fornalhas fornecem a fonte calorífica para a secagem dos grãos.

- 5ª Etapa – Pós-limpeza

Após a secagem, os grãos passam pelas máquinas de pós-limpeza, onde ocorre a limpeza mais apurada com a separação dos grãos quebrados.

- 6ª Etapa – Armazenagem e Controle de Qualidade

Os grãos são conservados dentro dos armazéns por sistema de aeração, monitorados pelos sistemas de termometria e acionados de acordo com as condições meteorológicas.

Esses sistemas são essenciais, pois umidades e temperaturas elevadas podem ocasionar deterioração do produto e gerar perdas enormes.

Controle de pragas e Controle integrado – minimizam perdas qualitativas e quantitativas na armazenagem.

- 7ª Etapa - Expedição

Os grãos são retirados dos armazéns e transportados até as tulas metálicas pelo sistema de correias e elevadores de cargas de carregamento onde é feito o embarque nos caminhões para expedição. Junto a cada armazém graneleiro existe um sistema de carregamento rodoviário para a expedição dos grãos. Os grãos são transportados por correias e elevadores de canecas até as caixas de carregamento.

Sendo inegável que o sujeito passivo efetivamente dispõe os grãos para beneficiamento – que, por sua vez, caracteriza-se como processo produtivo – atividade agroindustrial, nos termos da IN SRF 660 – o sujeito passivo faz jus ao crédito presumido de PIS e Cofins sobre os insumos adquiridos, vez que se trata de pessoa jurídica que produz as mercadorias relacionadas no art. 8º da Lei 10.925/04, que resultam nos produtos constantes dos capítulos 8 a 12 da NCM. Proveitoso trazer que a fiscalização constatou, através de seu relatório fiscal, efetivamente que as mercadorias comercializadas/exportadas estão classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM.

**Em vista do exposto, entendo, nessa parte, que assiste razão ao sujeito passivo.**

**Relativamente à penúltima discussão – qual seja, sobre a possibilidade de ressarcimento do crédito presumido de PIS e Cofins, primeiramente, importante trazer que a Lei 12.058/09 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do §3º do art. 8º da Lei 10.925/04.**

Não obstante, para melhor compreensão da lide, relativamente à possibilidade de se pedir ressarcimento dos créditos presumidos do art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04, torna-se necessário elucidar as modificações impostas nessa Lei ao regime da não cumulatividade das contribuições.

Para tanto, importante, *a priori*, transcrever o que traz a Lei 10.637/02 com a redação trazida pela Lei 10.684/03 (Grifos meus):

*“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

[...]

*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;*

[...]

*§ 10. 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 15.14, 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, 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.**

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10:

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º;

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.”

“Art. 5º.....

§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado **na forma do art. 3º** para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - 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.

§ 2º **A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.**

[...]”

Nos termos dos dispositivos descritos acima, é de se constatar que, com o advento da Lei 10.684/03 – que, por sua vez, trouxe a redação dos §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei 10.637/02, passou a agroindústria a fruir da possibilidade de se aproveitar os créditos presumidos para a dedução do valor a recolher das contribuições resultante de operações lá definidas, compensar com débitos próprios

de tributos administrados pela RFB ou pleitear seu ressarcimento, se até o final de cada trimestre do ano civil não conseguir utilizar o referido crédito.

Porém, verifica-se que, posteriormente, os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei 10.637/02 foram revogados pela Medida Provisória 183/04, publicada no DOU Extra de 30.4.04, *in verbis*:

*“Art. 5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

Quanto à produção dos efeitos dessa revogação, a MP 183/04 dispôs que:

*“Art. 3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória”*

O que, por conseguinte, considerando a data da publicação da MP, a rigor, observando apenas a norma a ser observada até esse momento, tem-se que somente a partir de agosto de 2004 houve efetivamente a revogação dos créditos presumidos da agroindústria.

Não obstante, em seguida, é de se considerar que a MP 183/04 foi convertida na Lei 10.925/04, publicada em 26.7.04, que, por sua vez, ressuscitou os créditos presumidos da agroindústria com outras regras, conforme conferido no art. 8º, *in verbis* (Grifos meus):

*“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.***

Dessa forma, é de se transparecer que a Lei 10.925/04 estabeleceu a possibilidade da pessoa jurídica deduzir da contribuição para o PIS e para a Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens referidos nos incisos II do caput do art. 3º da Lei 10.637/02 e 10.833/03 – quando adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Essa Lei ainda revela em seu art. 17, entre outros (Grifos meus):

***“Art. 17. Produz efeitos:***

*[...]*

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

*[...]”*

A Lei 10.925/04, então, com efeito, reinstituíu novas hipóteses de créditos presumidos – art. 8º - com aplicação dessas novas regras a partir de 1.8.04.

É de se trazer ainda que a Lei 10.925/04 manteve, assim como a MP 183/03, a revogação dos §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei 10.637/02 e §§ 11 e 12 do art. 3º, da Lei 10.833/03.

O que, por conseguinte, constata-se, depreendendo da análise da legislação até esse momento, que não haver-se-ia que se falar, a rigor, em possibilidade de se efetuar a compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação aos créditos ora em discussão.

Em respeito às mesmas argumentações, não seria também possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelo art. 8º da Lei 10.925/04, pois à época não havia previsão legal para tanto.

Ou seja, com a Lei 10.925/04, não houve alterações nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 - que contemplavam apenas os créditos apurados “na forma do art. 3º” dessas Leis, tampouco houve previsão legal permitindo tal feito aos créditos reinstituídos pelo art. 8º da Lei 10.925/04.

Eis a lembrança da redação do art. 5º da Lei 10.637/02 e art. 6º da Lei 10.833/03 – que não foi alterada até aquele momento (Grifos meus):

*“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*[...]*

***§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:***

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - 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.*

***§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria”***

*“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*[...]*

***§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:***

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - 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.*

**§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”**

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.”*

Dando seguimento, tem-se que, em 30.12.05, foi publicada a IN 600/05 que trouxe em seu art. 21 (Grifos meus):

**“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:**

*[...]*”

Portanto, é de se notar que a RFB não havia apreciado outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição em cada período.

No entanto, em 19.5.05, foi publicada a Lei 11.116/05, que trouxe em seu art. 16, *in verbis* (Grifos meus):

**“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. “**

Em vista desse dispositivo, vê-se que o legislador possibilitou o pedido de ressarcimento do crédito presumido apurado na forma do art. 3º da Lei 10.637/02 e art. 3º da Lei 10.833/03 – e de forma retroativa, conforme comando esposado no parágrafo único do art. 16 da Lei 11.116/05.

Ademais, é de se trazer que, em 14.10.09, foi publicada a Lei 12.058/09, que trouxe, entre outros, o art. 36 (Grifos Meus):

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

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

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

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

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

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

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

Com o advento da Lei 12.058/09, houve expressamente, relativamente ao crédito presumido reinstituído com novas regras dispostas no art. 8º da Lei 10.925/04:

- Permissão de se compensar o saldo dos créditos presumidos com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;
- Autorização de se pedir o ressarcimento em dinheiro sob a ressalva de que o **pedido somente poderia ser efetuado:**
  - (i) para créditos apurados nos anos-calendários de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da Lei;
  - (ii) para créditos apurados no ano-calendário de 2008 e **no período compreendido entre 1/2009 e o mês de aplicação dessa Lei, a partir de 1.1.2010;**

O que, por conseguinte, ratificou também o legislador os direitos concedidos pela Lei 12.058/09, permitindo o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04.

Continuando, ainda foi publicada em 21.12.10 a Lei 12.350/10 – que dispôs em seu art. 55, *in verbis* (Grifos Meus):

**“Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:**

*I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)*

*II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;*

*III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

*§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.*

*§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*§ 3º O montante do crédito a que se referem os incisos I e II do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

§ 4º O montante do crédito a que se referem o inciso III do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação sobre o valor das mencionadas aquisições de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 5º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:

I – do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II – de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo, exceto em relação às receitas auferidas com vendas dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 6º O crédito apurado na forma do caput deste artigo deverá ser utilizado para desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno.

**§ 7º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito na forma prevista no § 6º deste artigo poderá:**

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

**II – solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.**

§ 8º O disposto no § 7º deste artigo aplica-se somente à parcela dos créditos presumidos determinada com base no resultado da aplicação, sobre o valor da aquisição de bens

*relacionados nos incisos do caput deste artigo, da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 9º O disposto neste artigo aplica-se também no caso de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 10. O crédito presumido de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”*

Sendo assim, resta claro que:

- As Leis 12.058/09 e 12.350/10 conferiu o direito de compensação ou ressarcimento do crédito presumido apurados na forma do art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04;
- O legislador possibilitou o pedido de ressarcimento do crédito presumido apurado na forma do art. 3º da Lei 10.637/02 e art. 3º da Lei 10.833/03 – e de forma retroativa, conforme comando parágrafo único do art. 16 da Lei 11.116/05.

Não há que se falar, portanto, em impossibilidade de se aproveitar o crédito presumido do art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04 por meio de pedido de ressarcimento, ainda que apurado antes de 2006.

Não obstante, quanto à sua aplicação, nos resta somente discorrer sobre quando o pedido de ressarcimento desses créditos poderia ser efetuado, eis que a Lei 12.058/09 expressamente trouxe tal possibilidade quando o pedido fosse efetuado somente a partir de 1.1.2010.

Nessa parte, independentemente do que rege essa Lei e de entender que, com a Lei 12.350/10, não há que se falar em obstáculo para a fruição desse crédito por meio de pedido de ressarcimento, ainda que efetuado em qualquer

momento que não aquele engessado pela Lei 12.058/09, é de se lembrar o art. 106 do CTN.

Sabe-se que tal dispositivo autoriza a aplicação da Lei nova a ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulenta e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo – conforme transcrito abaixo:

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”*

Ora, as Leis 12.058/09 e 12.350/10 trouxe o direito à compensação e ao ressarcimento – já previsto pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03 – e direcionou a correta interpretação à Lei 10.925/04 – no que se refere ao direito de aproveitamento de crédito presumido de PIS e Cofins não cumulativo da agroindústria.

Sendo assim, em respeito ao art. 106 do CTN, não obstante essa julgadora já entender pela aplicação da regra posta pelas Leis, considerando a intenção do legislador, deve-se aplicar retroativamente as referidas normas sem qualquer obstáculo a fruição dos créditos em questão por meio de pedido de ressarcimento.

Com tais considerações, vê-se que o ressarcimento pretendido pelo sujeito passivo deve prosperar. O que dou provimento ao seu recurso nessa parte.

**Direcionando-me para a última matéria trazida em recurso, qual seja, se há ou não correção pela taxa Selic sobre os créditos da Contribuição para o PIS e Cofins**, decorrentes da aplicação do regime da não cumulatividade, independentemente da forma de aproveitamento, curvo-me à Súmula CARF 125, recém-publicada – que já definiu entendimento no âmbito administrativo:

*“Súmula CARF nº 125*

*No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.*

Sendo assim, nessa parte, nego provimento ao recurso do contribuinte.

Diante do exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo e dou provimento parcial ao seu recurso.

É o meu voto.

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de sua conclusão, quanto ao enquadramento da atividade de cerealista, como atividade industrial, para efeito de gozo do crédito presumido da agroindústria do PIS e da Cofins, e, conseqüentemente, quanto ao ressarcimento/compensação do seu saldo credor trimestral.

O contribuinte pleiteia créditos presumidos da agroindústria, a título de PIS e da Cofins, calculados sobre os custos das aquisições de produtos agrícolas *in natura* (soja e milho), beneficiados e vendidos por ele também *in natura*.

No entanto, somente faz jus a esse crédito as pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal e vegetal, conforme estabelece a Lei nº 10.925, de 23 de junho de 2004, que 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.*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;*

*(...);*

*III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.*

*§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*(...).*

*§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:*

*I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo; (destaques não originais)*

*(...)."*

No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não utilizou os produtos agrícolas, soja e milho, como matérias-primas para a fabricação de

produtos derivados desses cereais. Não houve industrialização alguma. Os cereais foram adquiridos, beneficiados e comercializados *in natura* nos mercados interno e externo. De fato, o contribuinte exerceu apenas e tão somente as atividades de limpar, secar, padronizar, armazenar e comercializar os cereais, soja e milho, *in natura*, ou seja, exerceu atividade agrícola que se enquadra no § 4º, inciso I, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, citado e transcrito anteriormente, que veda, de forma expressa, o aproveitamento de crédito presumido da agroindústria para tal atividade.

Além disto, segundo o disposto no art. 8º, citado e transcrito anteriormente, a pessoa jurídica para ter direito ao crédito presumido da agroindústria deve produzir mercadorias classificadas nos capítulos e códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul elencados no *caput* do artigo. As mercadorias produzidas industrialmente devem ser destinadas à alimentação humana ou animal e as pessoas jurídicas produtoras devem adquirir as matérias-primas de pessoas físicas, de cerealista ou de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e/ ou de cerealista, conforme previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de junho de 2004.

Quanto ao ressarcimento/compensação do saldo credor do crédito presumido da agroindústria, ora reclamado, embora o julgamento desta matéria tenha ficado prejudicado, em virtude do não reconhecimento do direito de o contribuinte aproveitar tais créditos, demonstra-se, a seguir, a falta de amparo legal para o seu ressarcimento/compensação.

O crédito presumido da agroindústria referente ao PIS e à Cofins foi inicialmente instituído pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003, art. 3º, § 11, foi extinto pela Lei nº 10.925, de 23/07/2004, art. 16, convertida da MP nº 183, de 30/4/2004. Contudo, esta mesma lei o reinstituiu, nos termos do art. 8º, já citado e transcrito anteriormente, e art. 15, que assim dispõe:

*"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. (destaque não original)*

[...]."

Ora, segundo o disposto nos art. 8º e 15, citados e transcritos anteriormente, o crédito presumido da agroindústria somente pode ser utilizado para a dedução da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, inexistindo previsão legal para o ressarcimento/compensação.

Com efeito, não é despidendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, contemplam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º daquela lei, assim dispondo:

*"Art. 6º A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*[...];*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito **apurado na forma do art 3º**, para fins de: (destaque não original)*

*[...]."*

Neste diapasão, a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe em seu art. 21:

*"Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de: (destaque não original)*

*[...]."*

Segundo, estes dispositivos legais, apenas os créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, podem ser objeto de pedido de restituição/compensação, ou seja, os créditos sobre insumos adquiridos com incidência da contribuição cujo ônus do pagamento efetivo é do adquirente.

Os créditos presumidos da agroindústria não são apurados na forma daquele artigo, mas sim nos termos do art. 8º, § 3º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004. Já suas utilizações estão previstas no próprio art. 8º e no art. 15, desta mesma lei, citados e transcritos anteriormente, ou seja, podem ser utilizados apenas e tão somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração.

Processo nº 13161.001374/2007-26  
Acórdão n.º **9303-007.593**

**CSRF-T3**  
Fl. 58

---

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial do contribuinte, quanto ao aproveitamento de crédito presumido da agroindústria, a título de PIS e Cofins, e, conseqüentemente, não reconhecer o seu direito ao ressarcimento/compensação de tais créditos.

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal