



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13656.720952/2014-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.436 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente BOURBON SPECIALTY COFFEES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

AGROINDÚSTRIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.
CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

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

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CAFÉ *IN NATURA*.
UTILIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO.

De acordo com o Art. 7º-A da Lei nº 12.599, de 2012, incluído pela Lei nº 12.995, de 2014, o saldo do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, apurado até 1º de janeiro de 2012 em relação à aquisição de café *in natura* poderá ser utilizado pela pessoa jurídica para compensação ou ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade,

Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 750 a 772) interposto em 23/12/2019 contra decisão proferida no Acórdão 09-72.675 - 2ª Turma da DRJ/JFA, de 30 de outubro de 2019 (e-fls. 688 a 699), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata-se o presente processo de pedido de ressarcimento/restituição de crédito presumido agroindústria de PIS/PASEP em relação a aquisição de café *in natura* apurado, supostamente, nos termos do art. 8º da Lei 10.925/04.

A autoridade fiscal fundamenta o indeferimento, primeiramente, no fato de a interessada não produzir, ela mesma, o café que revende, condição essencial para a fruição do benefício do crédito presumido.

Como razão adicional aduz que, pela informação extraída do DACON, o suposto crédito teria sido apurado em relação a aquisições no mercado interno vinculadas à receita tributada no mercado interno. Tal circunstância impediria o ressarcimento do suposto crédito haja vista a legislação permiti-lo, o ressarcimento, somente em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

Ciente do indeferimento, apresenta a interessada sua manifestação de inconformidade que traz, em resumo, os seguintes argumentos.

Inicia sua peça de defesa afirmando que a autoridade fiscal teria negado o direito ao crédito pretendido pelo fato de não ser a manifestante que "industrializa" o café revendido.

Partindo dessa premissa, argumenta que:

10. Considerando que um dos requisitos para apropriação do crédito presumido na aquisição de produto in natura consiste no fato de que o adquirente exerça a atividade agroindustrial cumpre dizer que a Recorrente, na condição de encomendante, é considerada, para todos os fins fiscais, produtora de café e, por conseguinte, beneficiária do crédito presumido.

...

12. Depreende-se do referido dispositivo que a Recorrente deve produzir o café mediante o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

13. Pois bem. A atividade de industrialização por encomenda é inteiramente regulamentada e se efetivada concretamente -tal qual o caso da Recorrente, como atestam os documentos juntados com a presente manifestação (doc. 05) - equipara o estabelecimento remetente a estabelecimento produtor. É que dispõe o art.4º da Lei Federal nº 4.502/64...

...

15. De acordo com o artigo 9º inciso IV da RIPI aprovado pelo Decreto nº 7.212/10, são equiparados a industrial os estabelecimentos que comercializarem produtos industrializados por terceiros, desde que os insumos tenham sido por eles (estabelecimento comercial) fornecidos.

16. Do citado artigo pode-se depreender que, na industrialização por encomenda, o estabelecimento industrial contribuinte do IPI é o encomendante, sujeitando-se a tributação incidente sobre a produção, desde que haja o fornecimento dos insumos para produção das mercadorias que irá comercializar.

...

21. Ora, trazendo as razões de decidir dos julgados acima citados e sendo a Recorrente a encomendante da industrialização, tem-se exatamente a situação descrita no presente caso, eis que a Recorrente adquire café in natura de produtores rurais, considerado como insumo e, posteriormente, o remete para industrialização/ beneficiamento por encomenda, (documentos anexos doc. 05).

...

24. Não restam dúvidas, portanto, que está assegurado à Recorrente o direito de apropriar-se do crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas, pois, na qualidade de encomendante, é equiparada a produtora e também a estabelecimento industrial, conforme ao que demonstrou acima e, considerando a atividade exercida, deve ser enquadrada no conceito de empresa agro industrial e produtora."

Finalizando essa primeira parte da defesa faz citação de um acórdão do CARF que teria reconhecido a possibilidade de apropriação do crédito presumido em caso análogo.

No tocante ao segundo fundamento para o indeferimento vem argumentando que:

28. Até 31/12/2011 o crédito presumido sobre as aquisições de café de produtor rural pessoa física, aquisições de café de cerealista e aquisições de café cooperativa de produtores, apurado nos termos do art. 8º da Lei 10.925/2004 somente podia ser utilizado para deduzir dos débitos com venda no mercado interno apurados no mês.

Em face de o exportador de café não ter venda no mercado interno, ou ter poucas vendas, o crédito não era totalmente utilizado e se acumulava mês a mês.

29. A partir de 01/12/2012 a venda de café no mercado interno passou a ser tributada com alíquota zero e o exportador de café não pode mais utilizar o crédito presumido acumulado.

Pois bem. Para corrigir esta distorção, em 23/03/2012 foi publicada a Lei 12.599/2012 que no seu artigo 7-A veio autorizar o exportador de café, que mantinha saldo de crédito presumido acumulado até 31/12/2011, a compensar débitos próprios ou solicitar ressarcimento em dinheiro.

...

31. Não procede, portanto, o despacho decisório quando no seu ítem 10 diz que o crédito somente poderia ser utilizado em relação a aquisição no mercado interno. É que em momento algum a lei que instituiu o crédito presumido sobre as aquisições de café (art. 8º da Lei 10.925/2004) exigiu que o crédito fosse apurado em relação as receitas de exportação, mesmo porque até o advento do

art. 7-A da lei 12.599/2012, o crédito presumido sobre as aquisições de café cru somente poderia ser utilizado para compensar débitos próprios com receita tributada no mercado interno.

32. O citado artigo 56-A da Lei 12.350/2010 não se aplica ao crédito presumido apurado pelo Contribuinte e objeto do pedido de ressarcimento em dinheiro, posto que o ressarcimento integral do saldo acumulado se faz sob o abrigo da Lei 12.599/2012 que não exige a apuração de crédito mercado interno e exportação."

Finaliza sua manifestação de inconformidade requerendo o acolhimento de seus argumentos e consequente reconhecimento do direito creditório requerido.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 09-72.675 - 2ª Turma da DRJ/JFA, resultou em uma decisão de improcedência da manifestação de inconformidade, ancorando-se nos seguintes fundamentos: (a) que a decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tomada de forma isolada em processo do qual a manifestante não é parte interessada, não vincula aquele órgão de julgamento; (b) que o crédito presumido é, na maioria das vezes, uma espécie de benefício fiscal; (c) que a não concessão do crédito presumido não acarretará incidência não cumulativa, uma vez que, não tendo havido incidência anterior, o tributo jamais poderá incidir sobre si mesmo; (d) que sendo o crédito presumido um benefício fiscal, a interpretação que se deve dar ao dispositivo que o concede há de ser literal ou restritiva; (e) que o direito de apurar créditos presumidos com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, deve obedecer ao prescrito no diploma legal; (f) que não é possível utilizar a analogia com a legislação do IPI porque não há lacuna na lei; (g) que a legislação tratou de forma precisa o que caracteriza como "produção" em relação ao café, exigindo que a empresa produza ela própria o café que revende, considerando como tal o exercício cumulativo das atividades previstas nos diplomas legal e regulamentar; (h) que a lei que instituiu o crédito presumido não permite o ressarcimento ou a compensação; (i) que o ADI nº 15, de 2005, diz que o valor do crédito presumido das contribuições não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento; e (j) que a Solução de Consulta Cosit nº 69, de 2017, vinculante para o órgão julgador, confirma esse entendimento.

Cientificada da decisão da DRJ em 27/11/2019 (Aviso de Recebimento dos Correios na e-fl. 700), a empresa juntou aos autos, em 23/12/2019 (e-fls. 203 a 230), de forma equivocada, Recurso Voluntário referente ao Acórdão 09-72.674 – 2ª Turma da DRJ/JFA, processo 12656.720951/2014-40, que trata da mesma matéria. Intimada em 05/08/2020 (Aviso de Recebimento dos Correios na e-fl. 780), por meio da Intimação nº 310/2020-RFB/VR06A/DICRED/OPERCRED (e-fl. 743 e 744), a sanar o problema em 20 dias, apresentou o Recurso Voluntário correto em 25/08/2020, argumentando, em síntese, que: (a) na condição de encomendante, a recorrente é considerada, para todos os fins fiscais, produtora de café e, por conseguinte, beneficiária do crédito presumido; (b) para se dar efetivo cumprimento à não cumulatividade expressamente reconhecida no texto constitucional no art. 195, § 12, tornou-se fundamental a criação por meio de lei do crédito presumido; (c) a interpretação a ser dada ao art. 8º deve ser finalística e, por conseguinte, visando concretizar a não cumulatividade estabelecida no texto constitucional; (d) ao contrário do que constou do acórdão recorrido, não se está pretendendo aplicar a analogia para se conceder o crédito, uma vez que a base para tal direito está no próprio caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004; (e) há precedente no CARF admitindo o direito ao crédito presumido das contribuições quando a pessoa jurídica encomenda a produção; (f) a lei que instituiu o crédito presumido sobre as aquisições de café, em momento algum, exigiu que o crédito fosse apurado em relação às receitas de exportação; (g) o art. 56-A

da Lei nº 12.350, de 2010, não se aplica ao crédito presumido apurado pela recorrente; e (h) o ressarcimento integral do saldo acumulado se faz sob o abrigo da Lei nº 12.599, de 2012, que não exige a apuração de crédito mercado interno e exportação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

Em que pese a recorrente ter apresentado, após ser intimada em 05/08/2020 para saneamento do processo, o Recurso Voluntário em 25/08/2020, ele se difere daquele apresentado tempestivamente em 23/12/2019 apenas em relação ao número do processo, ao número da decisão recorrida, ao valor do crédito pleiteado e ao período a que se refere, sendo o texto relativo às questões fáticas e de direito idênticos.

Dessa forma, é de se reconhecer que o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Do crédito presumido - industrialização por terceiro

Diante da glosa do crédito presumido relativo à aquisição de café de pessoas físicas, apurado nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, promovida pela fiscalização e mantida pela DRJ sob o argumento de que a recorrente, por encomendar a industrialização do café junto a terceiros (industrialização por encomenda), não atende ao requisito de “produzir o café”, previsto na legislação vigente sobre a matéria e necessário para o aproveitamento do crédito, sustenta a recorrente que, de acordo com o inciso IV do art. 9º do Decreto nº 7.212, de 2010 (Regulamento do IPI), são equiparados a industrial os estabelecimentos que comercializarem produtos industrializados por terceiros, desde que os insumos tenham sido por eles (estabelecimento comercial) fornecidos.

Cita a Solução de Consulta nº 189, de 2004, que trata da industrialização por encomenda para efeitos da incidência do IPI, e o Acórdão do antigo Conselho de Contribuintes de nº 201-78.586, em que ficou assentado que o encomendante em nada se difere das empresas essencialmente produtoras para efeitos do crédito presumido do IPI na exportação. Cita ainda o REsp 1.474.353/RS, que também trata de crédito presumido do IPI.

Refere decisão da 6ª Região Fiscal, sem identificá-la, e reproduz ementa que diz que o fato de as atividades de limpar, padronizar e armazenar serem contratadas pela pessoa jurídica junto a terceiros não descaracteriza a condição de cerealista para efeitos do art. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Acrescenta que, tendo em vista o conceito de atividade agroindustrial para fins do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (exercício de atividade econômica de produção mais o beneficiamento de café), é de se concluir que o encomendante é empresa agroindustrial, por ser considerado produtor das mercadorias industrializadas por

encomenda, e que, com isso, está assegurado a ele o direito de se apropriar do crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas.

Argumenta que a interpretação que deve ser dada ao art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, deve ser finalística, visando concretizar a não cumulatividade estabelecida no texto constitucional.

Diz que não está aplicando a analogia com a legislação do IPI para o reconhecimento do crédito, uma vez que a base para o direito está no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Traz, por fim, o Acórdão do CARF de nº 3402-002.678, que teria admitido o direito ao crédito presumido das contribuições nas aquisições de café de pessoas físicas quando a pessoa jurídica encomenda a produção para terceiros.

Sem razão a recorrente, especialmente porque a discussão não gira em torno do fato de ser ou não o encomendante da produção caracterizado, para efeitos do IPI, como indústria (agroindústria no caso), mas sim de a industrialização por encomenda permitir ou não o aproveitamento do crédito presumido da COFINS nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Vejamos, então, o teor do citado art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com a redação vigente à época dos fatos:

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. (grifei)

§ 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;

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*; e

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

...

§ 6º **Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para**

definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (grifei)

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas.

Da leitura do texto legal é possível perceber que, à época dos fatos, poderiam apurar crédito presumido, para deduzir da COFINS devida, as pessoas jurídicas que produzissem mercadorias de origem vegetal destinadas à alimentação humana, considerando-se como produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (*blend*).

Mas a recorrente não produz produtos classificados no código 09.01 da NCM, ela manda produzir. A recorrente não exerce cumulativamente as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (*blend*). Quem exerce essas atividades são as suas contratadas, que produzem por encomenda.

Como se percebe, o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, combinado com o § 6º desse mesmo artigo, ao contrário do que afirma a recorrente, não traz a alegada base para o direito pleiteado.

Dessa forma, não cumprindo os requisitos da legislação, não há como se reconhecer para a recorrente o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Quanto ao aproveitamento da legislação do IPI para que se considere, para efeitos de apuração do crédito presumido das contribuições, a industrialização por encomenda como sendo industrialização realizada pela própria encomendante, é de se observar as limitações impostas pela legislação.

A utilização da legislação do IPI por analogia¹ só seria possível, nos termos do art. 108 do CTN, caso houvesse ausência de disposição expressa, o que não ocorre no caso presente. A legislação que trata da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é clara o suficiente ao definir os requisitos para o aproveitamento do crédito presumido.

Observe-se, inclusive, que quando a legislação que trata da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS quis usar o conceito de industrialização por encomenda assentado na legislação do IPI, o fez de forma expressa, e só para os efeitos que desejava ver alcançados:

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

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

¹ A recorrente sustenta que não está se utilizando da analogia para o aproveitamento do crédito, uma vez que o direito estaria no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, mas defendeu esse direito dizendo que a atividade de industrialização por encomenda é regulamentada no art. 4º da Lei nº 4.502, de 1964 (Lei do IPI), que equipara o estabelecimento remetente a estabelecimento produtor.

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

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

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

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

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

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

VI – no art. 58-I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso de venda das bebidas mencionadas no art. 58-A da mesma Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

...

§ 2º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica executora da encomenda às alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

A interpretação finalística defendida pela recorrente a partir de uma ideia de concretização da não cumulatividade estabelecida no texto constitucional, por sua vez, não se sustenta frente ao fato de ser o crédito presumido da COFINS, segundo o REsp 1.437.568/SC, um benefício fiscal, o que exige uma interpretação restritiva (ou literal) dos dispositivos que regulam a matéria:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. ARTS. 97, VI, 99 e 111, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. CREDITAMENTO SIMULTÂNEO DO CRÉDITO ORDINÁRIO PREVISTO NO ART. 3º, CAPUT, DAS LEIS NN. 10.637/2002 E 10.833/2003 E DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004 POR UMA MESMA AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS E INÍCIO DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO AMBOS COM EFEITOS A PARTIR DE 1º/8/2004. INTERPRETAÇÃO DO ART. 17, III, DA LEI Nº 10.925/2004. LEGALIDADE DO ART. 5º DA IN SRF N. 636/2006. ILEGALIDADE DO ART. 11, I, DA IN SRF N. 660/2006 QUE FIXOU A DATA EM 4/4/2006.

...

3. O crédito presumido, que corresponde a um percentual do crédito ordinário, trata de benefício fiscal que traduz verdadeira ficção jurídica, daí a denominação "presumido", pois concedido justamente nas hipóteses previstas no art. 3º, §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde não é possível dedução de crédito ordinário pela sistemática não cumulativa, v.g., nas aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física (caput do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004) e aquisições de insumos de pessoas jurídicas em relação às quais a lei suspendeu o pagamento das referidas contribuições (§ 1º do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004).

4. O crédito presumido é benefício fiscal cujo objetivo é aliviar a cumulatividade nas situações onde não foi possível eliminá-la pela concessão do crédito ordinário. Desse modo, salvo disposição legal expressa, uma mesma aquisição não pode gerar dois creditamentos simultâneos para o mesmo tributo a título de crédito presumido e crédito ordinário, sob pena de ser concedida desoneração para além da não-cumulatividade própria dos tributos em exame.

...

Quanto à Solução de Consulta nº 189, de 2004, ao Acórdão do antigo Conselho de Contribuintes de nº 201-78.586 e ao REsp 1.474.353/RS, deixo de fazer maiores considerações por não tratarem da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, mas sim do IPI, onde o art. 4º da Lei nº 4.502, de 1964, é plenamente aplicável.

No que diz respeito à decisão da 6ª Região Fiscal, que não foi devidamente identificada pela recorrente, seria importante que se conhecesse em que contexto ela se deu e quais foram as suas razões de decidir, lembrando sempre que essa não é uma decisão que vincula o julgador deste Conselho. Não conhecendo essas razões, não há nem como considerá-las.

Por fim, é de se observar que o Acórdão deste Conselho de nº 3402-002.678, festejado pela recorrente por supostamente ter admitido o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS nas aquisições de café de pessoas físicas quando a pessoa jurídica adquirente encomenda a produção a terceira pessoa, não reconheceu exatamente o direito à empresa recorrente.

Em que pese o relator ter manifestado esse entendimento em seu voto, foi negado provimento ao Recurso Voluntário por não ter a empresa recorrente se desincumbido de seu dever de provar que realizou as atividades agroindustriais sobre o café cru adquirido para posterior exportação, ficando em segundo plano a discussão sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito quando a industrialização é feita por terceiros.

Aliás, se buscarmos os precedentes deste Conselho, encontraremos diversas decisões em sentido contrário, várias delas envolvendo processos da própria recorrente:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIRO. VEDAÇÃO.

Para fazer jus ao crédito presumido da Lei nº 10.925/2004, art. 8º, §6º, a empresa precisa produzir ela própria o café que revende, considerando como tal o exercício cumulativo das atividades elencadas no dispositivo legal.

(Acórdão 3301-007.808, de 23/06/2020 – Processo nº 19991.000727/2009-46 – Relatora: Semíramis de Oliveira Duro)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ.

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

(Acórdão 3002-001.160, de 16/03/2020 – Processo nº 19991.000726/2009-00 – Relator: Carlos Alberto da Silva Esteves)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, aquele que realiza a industrialização por encomenda. Isto porque a pessoa jurídica não realizou efetivamente as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, ou seja, não é quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício. As normas de regência de benefício fiscal devem ser interpretadas de forma estrita, tal qual descrito na lei.

(Acórdão 3001-000.782, de 17/04/2019 – Processo nº 19991.000723/2009-68 – Relator: Marcos Roberto da Silva)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO – AGROINDÚSTRIA

Para fazer jus ao crédito presumido - agroindústria, a empresa precisa produzir ela própria o café que revende, considerando como tal o exercício cumulativo das atividades previstas na legislação de regência.

(Acórdão 3002-007.886, de 17/12/2019 – Processo nº 19991.000450/2010-95 – Relator: Jorge Lima Abud)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

REMESSA DE CAFÉ "IN NATURA" PARA TERCEIROS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. IMPOSSIBILIDADE.

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

(Acórdão 3201-003.683, de 22/05/2018 – Processo nº 10640.724207/2011-52 – Relator: Charles Mayer de Castro Souza)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUÇÃO DE CAFÉ. EXERCÍCIO CUMULATIVO DAS ATIVIDADES DO §6º DO ARTIGO 8º DA LEI Nº 10.925/2004.

Para ser considerada produtora dos produtos classificados no código 09.01 da NCM e possuir o direito de se apropriar de crédito presumido de que o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, a contribuinte deve exercer cumulativamente as atividades padronizar,

beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados.

(Acórdão 3302-004.267, de 23/05/2017 – Processo nº 19991.000083/2010-20 – Relator: Paulo Guilherme Déroulède)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição a pessoa jurídica que terceiriza a sua produção (industrialização por encomenda), visto que não é essa pessoa jurídica quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

(Acórdão 3302-010.220, de 15/12/2020 – Processo nº 16349.000043/2009-31 – Relator: Raphael Madeira Abad)

Também a RFB se posicionou oficialmente na Solução de Consulta Cosit nº 330, de 2017, sobre a impossibilidade de aproveitamento do crédito presumido das contribuições quando a industrialização é feita por encomenda:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ.

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

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

Dessa forma, correta a glosa feita pela fiscalização em relação ao crédito presumido relativo à aquisição de insumos (cafés) para a produção em terceiros, feita por encomenda.

Ressarcimento do crédito presumido - receita tributada no mercado interno

A fiscalização trouxe ainda como argumento para justificar o indeferimento do pedido o § 2º do art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010, que não prevê o ressarcimento de crédito presumido de atividades agroindustriais em relação às aquisições no mercado interno vinculadas à receita tributada no mercado interno, mas somente em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

A DRJ, nessa matéria, concordou com o indeferimento do pedido sob o argumento de que o art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, não permite a compensação ou o ressarcimento do crédito presumido das contribuições apurado, entendimento assentado no ADI nº 15, de 2005, e confirmado na Solução de Consulta Cosit nº 69, de 2017.

A recorrente se defende dizendo que o art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010, não se aplica ao crédito presumido pela comercialização de café, uma vez que o ressarcimento do saldo acumulado se opera ao abrigo da Lei nº 12.599, de 2012, onde não há referência à apuração do crédito pela exportação.

Apesar de a recorrente, pelas razões expostas no tópico anterior, não ter direito à apuração de crédito presumido da COFINS, ela tem razão em afirmar que, caso tivesse eventual saldo credor apurado até 1º de janeiro de 2012 em relação à aquisição de café *in natura*, este poderia ser utilizado para a compensação com débitos próprios ou para pedido de ressarcimento em dinheiro. Isso está expresso de forma cristalina no art. 7º-A da Lei nº 12.599, de 2012:

Art. 7º-A. O saldo do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, apurado até 1º de janeiro de 2012 em relação à aquisição de café *in natura* poderá ser utilizado pela pessoa jurídica para: (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

I - 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, inclusive quanto a prazos extintivos; ou (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria, inclusive quanto a prazos extintivos. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

E é nesses termos que tem decidido este Conselho:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO.

De acordo com o Art. 7º-A da Lei nº 12.599/2012, incluído a Lei nº 12.995, de 18.06.2014, o saldo do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, apurado até 1º de janeiro de 2012 em relação à aquisição de café *in natura* poderá ser utilizado pela pessoa jurídica para compensação ou ressarcimento

(Acórdão 3301-003.099, de 28/09/2016 – Processo nº 15578.000142/2010-90 – Relator: Valcir Gassen)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO.

De acordo com o Art. 7ºA da Lei nº 12.599/2012, incluído a Lei nº 12.995, de 18.06.2014, o saldo do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23

de julho de 2004, apurado até 1º de janeiro de 2012 em relação à aquisição de café *in natura* poderá ser utilizado pela pessoa jurídica para compensação ou ressarcimento.
(Acórdão 3301-005.834, de 26/03/2019 – Processo nº 11543.000117/2005-95 – Relatora: Liziane Angelotti Meira)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CRÉDITO PRESUMIDO ART. 8º DA LEI 10.925/2004. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ACÚMULO EM RAZÃO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O crédito presumido de PIS para a agroindústria apurado conforme o que estabelece o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 só pode ser compensados com débitos próprios da contribuição. A Lei nº 12.995/2014, art. 7º-A, permitiu que fosse objeto de pedido de ressarcimento o saldo de crédito presumido apurado até 01/01/2012.

O legislador escolheu um momento no tempo, como um incentivo fiscal, permitindo que o saldo de crédito presumido apurado e existente na escrita fiscal em 01/01/2012 pode ser objeto de pedido de ressarcimento ou para compensar com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Impossibilidade de ressarcir créditos apurados em outra data, na medida em que a lei escolheu uma data específica.

(Acórdão 3301-005.430, de 25/10/2018 – Processo nº 10930.721698/2014-67 – Relator: Salvador Cândido Brandão Junior)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

CRÉDITO PRESUMIDO PROVENIENTE DA AQUISIÇÃO DE CAFÉ *IN NATURA*. UTILIZAÇÃO NA COMPENSAÇÃO E NO RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

O saldo do crédito presumido proveniente da aquisição de café *in natura* poderá ser utilizado pela pessoa jurídica na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou mediante ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(Acórdão 3102-002.344, de 27/01/2015 – Processo nº 15586.720228/2011-14 – Relatora: José Fernandes do Nascimento)

Por isso é de se estranhar o argumento trazido pela fiscalização de que o ressarcimento de crédito presumido de atividades agroindustriais só estaria autorizado quando apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, nos termos do § 2º do art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010.

É muito claro que, para a agroindústria do café, deve ser aplicado o disposto no art. 7º-A da Lei nº 12.599, de 2012, que não vincula o aproveitamento do crédito presumido à receita de exportação, e não o disposto no art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010, que, segundo a exposição de motivos da MP nº 510, de 2010, que alterou a Lei nº 12.350, de 2010, visava monetizar o estoque de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS apurados pelo setor de avicultura e suinocultura:

12. Além disso, a presente Medida Provisória monetiza o estoque de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados pelo setor de avicultura e suinocultura desde o ano-calendário de 2006 na antiga sistemática prevista no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. A possibilidade de compensação e ressarcimento alcança os créditos vinculados às receitas de exportação, o que permitirá que as empresas do setor consigam realizar estes ativos, reduzindo seus custos de produção.

Também é de se estranhar que a DRJ tenha apresentado suas razões de decidir a partir de normas não mais aplicáveis à matéria que trata do ressarcimento do crédito presumido acumulado pelas agroindústrias do café (art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, § 3º do art. 8º da IN RFB nº 660, de 2006, e ADI nº 15, de 2015), sem sequer se manifestar a respeito do art. 7º-A da Lei nº 12.599, de 2012.

Quanto à Solução de Consulta Cosit nº 69, é de se observar que, apesar de ter sido publicada no ano de 2017, ela trata especificamente da possibilidade de utilização do crédito presumido, apurado na aquisição de macadâmia *in natura* posteriormente industrializada, para a compensação ou o ressarcimento, não alcançando o crédito presumido acumulado pela agroindústria do café, que encontra disciplinamento próprio no art. 7º-A da Lei nº 12.599, de 2012.

Não obstante, por mais que se reconheça a possibilidade de compensação ou de ressarcimento do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação à aquisição de café *in natura*, é de se ressaltar que a recorrente não possui saldo apurado até 1º de janeiro de 2011, tendo em vista que sua produção é feita toda por encomenda.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles