



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

**Processo n°** 13869.000025/2005-68  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-004.970 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2018  
**Matéria** PIS/PASEP  
**Recorrente** BASCITRUS AGRO INDÚSTRIA SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.**

Na regime da não cumulatividade das contribuições sociais, o elemento de valoração é o total das receitas auferidas, o que engloba todo o resultado das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, e o direito ao creditamento alcança todos os bens e serviços, úteis ou necessários, utilizados como insumos diretamente na produção, e desde que efetivamente absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

**AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.**

A lei assegura o direito ao creditamento relativamente a bens e serviços adquiridos para utilização como insumos na prestação de serviços e no processo produtivo da pessoa jurídica.

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

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

**RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DO PIS NÃO CUMULATIVO. JUROS SELIC. INAPLICABILIDADE.**

O ressarcimento de créditos decorrentes da não cumulatividade do PIS não se confunde com a restituição de indébito, inexistindo autorização legal à atualização monetária ou a incidência de juros sobre o montante apurado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, acatando créditos de PIS sobre compras de amônia líquida, ácido fosfórico, cal virgem, CWMI 85, CWDO 30, CWBA, gás GLP utilizado em empilhadeiras, peróxidos e soda cáustica.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira (Presidente).

## **Relatório**

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"O presente processo foi iniciado em 23/02/2005 pela apresentação dos Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins (fls. 2 do e-processo) O montante pleiteado, nos termos do §1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, relativo a créditos vinculados a operações no mercado externo do 4º trimestre de 2004, alcança a cifra de R\$ 1.493.323,63. Ao direito de crédito, a contribuinte vinculou declarações de compensação.

Abriu-se procedimento fiscal com o objetivo de verificação do direito de ressarcimento (fl. 61/66), tendo sido a interessada intimada a apresentar documentação de suporte ao crédito. Examinado o conjunto de provas, a fiscalização da Delegacia da Receita Federal em São José do Rio Preto elaborou a informação fiscal (fls. 121/133). Posicionou-se a auditoria fiscal pelo reconhecimento parcial do direito ao ressarcimento, como segue:

No curso do procedimento fiscal, foram constatadas irregularidades na apuração dos saldos da Cofins, resultando na GLOSA no que refere a BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS e recálculo na % de EXPORTAÇÃO e MERCADO INTERNO.

Com base nas informações prestadas pela fiscalizada, quanto à função de cada produto no processo industrial, a autoridade fiscal decidiu pela glosa dos créditos relativos aos bens listados na tabela que segue:

DESCRIÇÃO DOS INSUMOS	Função do INSUMO no processo industrial	Local onde é aplicado
AMÔNIA LÍQUIDA	Fluído refrigerante utilizado na refrigeração	Refrigeração industrial
ÁCIDO FOSFÓRICO	Limpeza da resina de absorção do DB	Debittering
BAGAÇO DE CANA	Combustível para geração de vapor	Caldeira
CAL VIRGEM	Processo de fabricação de Pellets, quebrando moléculas de pectina	Análise do controle de qualidade
CWMI 85 MICROBIOCIDA	Microbiocida	Condensadores evaporativos
CWDO 30 DISPERSANTE	Produto químico	Condensadores evaporativos
CWBA ANTIESPUMANTE	Produto químico	Condensadores evaporativos
COMBUSTÍVEL	Combustível dos compradores/fiscais frutas	Veículos dos compradores
GÁS GLP	Gás para refeitório e empilhadeira	Refeitório e empilhadeira
GASOLINA COMUM	Combustível dos compradores/fiscais frutas	Veículos dos compradores
ÓLEO COMBUSTÍVEL P/ CALDEIRA	Combustível utilizado geração de vapor	Geradores de vapor
PERÓXIDOS	Reagente para realização de análises	Análise de controle de qualidade
SODA CÁUSTICA	Limpeza de equipamentos	equipamentos

A autoridade fiscal informa haver glosado parte dos créditos presumidos referentes aos estoques de abertura de insumos e produtos acabados em função da exclusão de diversos itens que não atenderiam ao conceito de insumos estabelecidos na legislação.

Nas informações fiscais constam os demonstrativos da nova apuração do crédito passível de ressarcimento/compensação, neles incluídos o recálculo do percentual de participação das Receitas de Exportação na Receita Bruta.

A autoridade fiscal ressalta ainda a alteração significativa da legislação a partir de 1º de agosto de 2004 em relação ao crédito presumido da agroindústria.

Menciona que a Medida Provisória (MP) nº 183/2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.925/2004, revogou o disposto no § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que tratava do referido crédito, o qual passou a ser apurado segundo novos critérios e deixou de ser passível de compensação ou ressarcimento, podendo apenas ser utilizado para a dedução dos débitos da própria contribuição, conforme apurados a cada período de apuração.

Neste caso, tais créditos foram excluídos da apuração do direito creditório (passível de compensação ou ressarcimento) reconhecido pela fiscalização, conforme demonstrado na planilha de fl. 132.

Concluído o trabalho da fiscalização, o processo foi encaminhado à Seção de Orientação e Análise Tributária, que elaborou o despacho decisório de fls. 175/178, o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado e homologou as compensações declaradas com base no referido crédito, até o limite do crédito reconhecido como passível de ressarcimento compensação (no montante de R\$ 797.309,49).

Cientificada do despacho em 16/07/2008 (fl. 186), em 05/08/2008, a contribuinte protocolou manifestação de inconformidade (fls. 191/1225) na qual alega em síntese que:

a) o nulo o despacho decisório, em razão de escorar-se em levantamento fiscal por amostragem, conforme consignado pela autoridade fiscal responsável pela análise do crédito pleiteado; na hipótese destes autos caberia à fiscalização fazer prova inequívoca de suas alegações através de levantamento específico e não por mera amostragem;

b) os materiais glosados, ao contrário do entendimento exposto pela auditoria, enquadram-se no conceito de insumo tratado pela fiscalização, sendo legítima a apuração de créditos sobre as aquisições de amônia líquida, ácido fosfórico, bagaço de cana, cal virgem, CWMI 85 microbiocida, CWDO 30 dispersante, CWBA antiespumante, combustível, gás GLP, gasolina comum, óleo combustível para caldeira, peróxidos e soda cáustica, todos materiais de consumo imediato e integral no processo produtivo (descrito em detalhes na manifestação de inconformidade);

c) a Solução de Consulta nº 80, de 2008, “assegura o direito ao crédito de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção”. assim sendo, se é admitido o crédito de partes e peças de máquinas, não há como negar o mesmo direito a produtos químicos consumidos no processo, com desgaste imediato e integral;

d) impossível negar-se o direito ao crédito do bagaço de cana e do óleo combustível para caldeira, utilizados na geração do vapor; os incisos II e IX do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, prevêm o direito ao creditamento sobre de aquisições de combustíveis e energia elétrica, e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, até porque sem energia não haveria produção; a geração do vapor tem a mesma função, no processo industrial, da energia elétrica ou térmica;

e) quanto aos estoques de abertura, desconsiderando-se as indigitadas glosas, ficam afastadas as conclusões fiscais [...], restabelecendo-se o crédito como preliminarmente solicitado;

f) quanto às alterações produzidas pela Lei nº 10.925/2004, “se não há menção ao crédito presumido previsto nos artigos 8º e 15º da Lei nº 10.925/04, também não há exigência de que o crédito a ser compensado é exclusivamente o do artigo 3º; “fosse essa a intenção do legislador, a redação deveria incluir o termo unicamente, mas isso não ocorreu; se o legislador não restringiu, não cabe ao intérprete fazê-lo”;

g) ao crédito deve ser aplicada a atualização monetária, com base na taxa Selic."

A DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte e o Acórdão nº 14-46.046, datado de 06/11/13, foi assim ementado:

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

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

*NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. AMOSTRAGEM. INOCORRÊNCIA.*

*Não procede falar de nulidade de decisão fundamentada em procedimento fiscal realizado por amostragem quando a exigência fiscal combatida reporta-se apenas à matéria efetivamente investigada.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa à matéria que não tenha sido expressamente contestada.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.*

*Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.*

*A aquisição de combustíveis gera direito a crédito quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. VEDAÇÃO.*

*O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apuradas no regime de incidência não cumulativa, vedada o seu ressarcimento ou compensação.*

*RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. VEDAÇÃO LEGAL.*

*De acordo com o disposto no art. 13 da Lei nº 10.833/2003, não incide correção monetária e juros sobre os créditos objeto de ressarcimento.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**Direito Creditório Reconhecido em Parte"*

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que trouxe:

- diversas decisões do CARF;
- descrição do processo produtivo;

- informação que todos os produtos são consumidos direta e integralmente no processo produtivo, com exceção dos itens "soda cáustica", empregada na limpeza de máquinas, por exigência de legislação sanitária; "combustível" e "gasolina comum", para os veículos dos compradores, fiscais de frutas e vendedores; gás GLP, que serve de combustível para empilhadeiras, que movimentam os estoques dentro do parque industrial;

- defesa do creditamento sobre os estoques de abertura, existentes por ocasião da publicação das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, e da compensação de créditos presumidos, previstos na Lei nº 10.925/04; e

- pleito acerca do acréscimo de juros Selic aos créditos pleiteados, em razão de o Fisco ter criado obstáculos à utilização - cita decisões do CARF, lastreadas em decisão do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Relator - Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

### **PROCESSOS CONEXOS - CRÉDITOS DE PIS/COFINS RELATIVOS AOS 1º TRIMESTRE DE 2003 AO 4º TRIMESTRE DE 2004**

A recorrente apresentou Pedidos de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS, apurados nos 1º ao 4º trimestres de 2003 e 2004, e de COFINS, relativos aos 1º ao 4º trimestre de 2004, aos quais vinculou diversas Declarações de Compensação (DCOMP).

Foi aberto um único procedimento fiscal - MPF nº 0810700-2005-00865-7 (fls. 148 a 153) -, para verificação da legitimidade dos créditos.

Assim, verifica-se que os processos que abrigam os PER e as DCOMP de PIS e COFINS são conexos (inciso I do § 1º do art. 6º do Anexo II do RICARF) e devem, na medida do possível, serem julgados em conjunto.

Os processos que versam sobre os PER de PIS, aos quais foram apensados os das compensações vinculadas que já estão no CARF, encontram-se nesta pauta para julgamento.

O presente processo abrange os PER de créditos de COFINS relativos ao 4º trimestre de 2004. Nos apensos, estão os processos que versam sobre as correspondentes compensações que já estão no CARF.

Os PER de créditos da COFINS dos 1º ao 3º trimestre de 2004 foram tratados no processo nº 13869.000219/2004-82. Chamo a atenção desta turma para o fato de que este processo já foi julgado no CARF, por meio do Acórdão nº 3803-006.328, datado de 24/07/14. Por ser conexo aos demais, esta decisão deve ser apreciada pela turma e aplicada, caso estejamos de acordo com seu teor.

### **A CONTENDA E A DEFESA**

Foram glosados créditos de COFINS do 4º trimestre de 2004, em razão de a fiscalização ter entendido que as seguintes mercadorias não se enquadravam no conceito de

insumos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e IN SRF/RFB nº 247/02 e 404/04 (quadro extraído da Informação Fiscal de cada trimestre, fls. 273 a 349):

DESCRIÇÃO DOS INSUMOS	Função do INSUMO no processo industrial	Local onde é aplicado
AMÔNIA LÍQUIDA	Fluído refrigerante utilizado na refrigeração	Refrigeração industrial
ÁCIDO FOSFÓRICO	Limpeza da resina de absorção do DB	Debittering
BAGAÇO DE CANA	Combustível para geração de vapor	Caldeira
CAL VIRGEM	Processo de fabricação de Pellets, quebrando moléculas de pectina	Análise do controle de qualidade
CWMI 85 MICROBIOCIDA	Microbiocida	Condensadores evaporativos
CWDO 30 DISPERSANTE	Produto químico	Condensadores evaporativos
CWBA ANTIESPUMANTE	Produto químico	Condensadores evaporativos
COMBUSTÍVEL	Combustível dos compradores/fiscais frutas	Veículos dos compradores
GÁS GLP	Gás para refeitório e empilhadeira	Refeitório e empilhadeira
GASOLINA COMUM	Combustível dos compradores/fiscais frutas	Veículos dos compradores
ÓLEO COMBUSTÍVEL P/ CALDEIRA	Combustível utilizado geração de vapor	Geradores de vapor
PERÓXIDOS	Reagente para realização de análises	Análise de controle de qualidade
SODA CÁUSTICA	Limpeza de equipamentos	equipamentos

O créditos foram computados nas bases de cálculo sob as rubricas "estoque de abertura" e "bens e serviços" aplicados na produção.

Foram também glosados os PER que continham créditos presumidos de PIS, derivados de aquisições de bens de origem vegetal (Lei nº 10.925/04), apurados a partir de 01/08/04.

Além de combater as citadas glosas, a recorrente pleiteou o reconhecimento do direito de acrescer juros Selic aos PER.

A DRJ acatou os créditos relacionados às compras de "bagaço de cana" e "óleo combustível para caldeira".

Em relação aos demais bens, com base em detalhada descrição de seu processo produtivo e diversas decisões do CARF, a recorrente sustentou que foram consumidos direta e integralmente no processo produtivo, com exceção dos seguintes itens: "soda cáustica", cujo crédito defende, pois foi empregada na limpeza de máquinas, por exigência de legislação sanitária; "combustível" e "gasolina comum", porque foi utilizada nos veículos dos compradores, fiscais de frutas e vendedores (setores de compras e vendas); e gás GLP, que serve de combustível para empilhadeiras, que movimentam os estoques dentro do parque industrial.

A controvérsia foi detidamente analisada e objeto do mencionado Acórdão nº 3803-006.328 - trata de créditos da COFINS (1º ao 3º trimestre de 2004), porém também aplica-se ao PIS, dada a amplamente sabida identidade existente entre as matrizes legais - de

cujo voto condutor, da lavra do i. Conselheiro Hércio Lafeté Reis, faço minha razão de decidir, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

"Conselheiro Hércio Lafeté Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de Pedidos de Ressarcimento da Cofins não cumulativa, cumulados com Declarações de Compensação, formulados com base na Lei nº10.833, de 2003, em relação aos quais permanecem controvertidas (i) as glosas relativas a determinados produtos não identificados como insumos, (ii) o crédito presumido da agroindústria e (iii) a correção monetária do ressarcimento com base na taxa Selic.

De início, deve-se registrar que a presente análise, no que tange aos elementos fáticos controvertidos, terá como base os resultados apurados e informados pela repartição de origem nas Informações Fiscais, nas planilhas apresentadas pelo Recorrente, não infirmadas pela Fiscalização, e no Despacho Decisório.

Outro dado relevante para a presente análise é o objeto social da pessoa jurídica, que se encontra identificado no contrato social nos seguintes termos: *A sociedade tem como objeto a produção, a industrialização e comercialização de frutas, seus produtos e subprodutos, bem como a exportação de tais produtos e subprodutos, podendo participar de outras empresas ou sociedades nacionais e estrangeiras.*

De acordo com as Informações Fiscais da repartição de origem, o Recorrente industrializa os seguintes produtos: (i) suco de laranja, (ii) ração, (iii) óleos de laranja e (iv) Water Phase (essência oleosa de laranja).

De acordo com o Recorrente, seu processo produtivo é complexo, abrangendo, sinteticamente demonstrado, as seguintes fases: (i) descarregamento das frutas dos caminhões, (ii) processo de seleção e higienização das frutas, (iii) processo de extração primário do suco e de transporte a tanques nas subunidades de processamento, (iv) processamento da polpa da fruta, (v) concentração do suco em evaporadores (trocadores de calor, instrumentos de medida de PH, pressão e concentração etc.), (vi) resfriamento, (vii) reprocessamento do suco, (viii) refrigeração industrial a amônia e água e (ix) moagem, queima e secagem do bagaço.

Feitas essas considerações, passa-se à análise por itens do recurso.

#### **I. Insumos. Conceito. Direito a creditamento.**

Nos termos acima relatados, a Fiscalização glosou créditos calculados sobre determinados bens e serviços, considerando-os não abrangidos pelo conceito de insumos, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Permanece controvertida nesta instância a glosa relativa aos seguintes produtos: amônia líquida (fluido refrigerante utilizado na refrigeração industrial), ácido fosfórico (limpeza da resina de absorção do amargor do suco), álcool combustível (utilizado como combustível em veículos dos compradores e dos fiscais de frutas), cal virgem micropulverizado (processo de fabricação de Pellets – combustível granulado –, quebrandomoléculas de pectina), CWBA antiespumante (produto químico para uso industrial, no controle de espumas nos geradores de

---

vapor), CWDI anticorrosivo (produto químico usado para minimizar processos de corrosão e incrustação nos condensadores evaporativos), CWMI microbiocida (controle microbiológico), CWDO (produto químico usado para minimizar processo de corrosão e incrustação nos condensadores evaporativos), gás GLP (gás para refeitórios e empilhadeiras), gasolina comum (combustível dos compradores e dos fiscais de frutas), óleo Donax (lubrificação de equipamentos da área industrial), óleo Tellus (lubrificação de equipamentos da área industrial), peróxido hidrogênio estabilizado (reagentes para análises de controle de qualidade) e soda cáustica (limpeza de equipamentos em geral).

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

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

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

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

Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se refere à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade” (1).

Como nos ensina Marco Aurélio Greco (2), ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

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

2 GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não cumulatividade das contribuições. IET e IOB/THOMSON, 2004.

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

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

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

A Lei nº 10.833/2003, aplicável à Cofins na sistemática não cumulativa, disciplina a matéria nos seguintes termos:

*'Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

(...)

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

*III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

*IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

(...)

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

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

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

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.'*

De acordo com os dispositivos legais supra reproduzidos, é possível constatar que a lei prevê, de forma expressa, o direito de creditamento relativo a combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção de bens ou produtos destinados à venda.

Contudo, essa autorização legal, a meu ver, não abarca o gás GLP utilizado em refeitórios, nem os combustíveis utilizados “em veículos dos compradores e dos fiscais de frutas”, produtos esses também não abrangidos pelo comando contido no inciso IX do art. 3º acima reproduzido.

Por outro lado, considerando que a atividade principal do Recorrente é a produção de sucos de laranja, óleos e rações, é possível constatar que os demais produtos acima identificados são utilizados em seu processo industrial, encontrando-se ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, sendo inerentes ao processo produtivo, alcançando perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade que os torna imprescindíveis ao funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria da atividade produtiva.

A glosa feita pela Fiscalização quanto aos créditos decorrentes da aquisição desses produtos decorreu da adoção de um conceito mais estrito de insumos, conceito esse definido na Instrução Normativa SRF nº 358, de 2003, que, a meu ver, não encontra respaldo na disciplina da Lei nº 10.833, de 2003.

Nesse contexto, reconhece-se o direito ao creditamento em relação às aquisições de amônia líquida, ácido fosfórico, cal virgem micropulverizado, CWBA antiespumante, CWDI anticorrosivo, CWMI microbiocida, CWDO, óleo Donax, óleo Tellus, peróxido hidrogênio estabilizado, soda cáustica e GLP utilizado em empilhadeiras, desde que atendidos os demais requisitos da lei.

## **II Crédito presumido da agroindústria.**

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

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

(...)

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

(...)

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

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

*Contudo, o § 5º do art. 3º acima reproduzido foi revogado pela Medida Provisória n° 183/2004, convertida na Lei n° 10.925/2004, que reinstituiu os créditos presumidos da agroindústria nos seguintes termos:*

*'Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

(...)

*Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de*

*apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Vigência)'*

Conforme excerto supra, a Lei nº 10.925/2004 dispôs sobre a possibilidade da pessoa jurídica apenas deduzir da contribuição devida em cada período de apuração o crédito presumido, tendo sido mantidas as revogações promovidas pela Medida Provisória que a originou, não se aplicando a partir de então, por conseguinte, a apuração da contribuição, no que se refere ao crédito presumido, da forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

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

Dessa forma, após a vigência da Lei nº 10.925/2004, passou-se a prever, tão somente, o aproveitamento do crédito presumido por meio de dedução dos débitos da própria contribuição devida em cada período, na sistemática da não cumulatividade, não se aplicando, no caso, o disposto na Lei nº 11.116/2005, que prevê a compensação e o ressarcimento dos créditos apurados de acordo com o 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, não alcançando, portanto, os artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, verbis:

*'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.'*

Portanto, a partir da vigência da Lei nº 10.925/2004, ocorrida a partir de 1º de agosto de 2004, o crédito presumido sob análise deixou de ser passível de compensação ou ressarcimento, podendo, apenas, ser utilizado para a dedução dos

débitos da contribuição devida em cada período na sistemática da não cumulatividade.

### III Correção monetária do crédito – Taxa Selic.

Quanto ao pedido de atualização monetária dos valores dos créditos pleiteados e reconhecidos, ressalte-se que inexistente autorização legal para a aplicação da taxa Selic na atualização monetária de ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa.

A legislação tributária distingue as hipóteses de restituição, compensação e ressarcimento, conforme se depreende dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996, bem como do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995, autorizando a aplicação de juros Selic somente nos casos de restituição, calando-se em relação às hipóteses de ressarcimento, como o ora pleiteado.

Conforme apontado pelo julgador de primeira instância, o art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003, determina expressamente que “[o] aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.”

Além disso, há vedação expressa de não incidência de juros compensatórios no ressarcimento de créditos de IPI e das contribuições Cofins e PIS, ex vi do § 5º do art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004 e § 5º do art. 52 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005.

### IV Conclusão

Diante do exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso, para acolher o direito a crédito em relação às aquisições de amônia líquida, ácido fosfórico, cal virgem micropulverizado, CWBA antiespumante, CWDI anticorrosivo, CWMI microbiocida, CWDO, óleo Donax, óleo Tellus, peróxido hidrogênio estabilizado, soda cáustica e GLP utilizado em empilhadeiras, tanto no que se refere aos insumos aplicados na produção, quanto aos estoques de abertura, mas desde que atendidos os demais requisitos da lei e observados os elementos probatórios averiguados e atestados pela repartição de origem.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator."

Sobre o voto acima reproduzido, faz-se necessário tecer algumas considerações, não obstante o fato de tê-lo adotado, em seu inteiro teor:

- no presente processo, não foram objetos de glosa os créditos relativos aos insumos "óleo Donax" e "óleo Tellus";

- concordei com a manutenção da glosa de PIS e COFINS sobre combustíveis, pois a recorrente informou que, além de serem empregados em veículos de compradores e fiscais de frutas (setor de compras), eram também nos de vendedores (não há indicação dos valores destinados a compradores e vendedores, separadamente), o que constitui uma despesa com vendas e não insumo do processo industrial; e

---

- também ratifiquei o posicionamento sobre a não incidência dos juros, pois, além de não compor a presente lide, a recorrente não relatou qualquer atitude do Fisco que pudesse ser caracterizada como uma "resistência ilegítima do Fisco (Súmula 411 do STJ).

### **CONCLUSÃO**

Dou provimento parcial ao recurso voluntário, acatando créditos de PIS sobre compras de amônia líquida, ácido fosfórico, cal virgem, CWMI 85, CWDO 30, CWBA, gás GLP para empilhadeiras, peróxidos e soda cáustica.

O deferimento dos PER e a homologação das DCOMP estarão subordinados ao valor dos créditos acatados por esta decisão e aos procedimentos complementares de inspeção a serem aplicados pela unidade de origem.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira