



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

Processo n° 10925.003093/2009-01
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-005.553 – 3ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2017
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
AGROFRANGO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS. EMBALAGENS/ETIQUETAS. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens e das etiquetas utilizadas para transporte de produtos acabados.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS. INSUMOS. FRETES. PRODUTOS INACABADOS. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS/PRODUTORES RURAIS PARCEIROS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os fretes para transporte de insumos e produtos inacabados entre os estabelecimentos do sujeito passivo e entre estes e os dos produtores parceiros não constituem insumos do processo de produção do contribuinte nem estão elencados, na legislação da contribuição, dentre as despesas que geram créditos.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os saldos credores trimestrais de créditos presumidos da agroindústria, a título de contribuição para o PIS, não são passíveis de ressarcimento/compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram 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, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Tratam-se de recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 3403-002.509, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário a fim de reconhecer à recorrente o direito ao creditamento sobre:

- A aquisição de embalagens e etiquetas empregadas no transporte dos produtos acabados;
- O custo incorrido com o frete de insumos e produtos inacabados entre unidades do próprio sujeito passivo ou entre seus estabelecimentos e os de seus parceiros rurais;
- As despesas de armazenamento de produtos acabados;
- O custo de aquisição do químico “lisina”.

Restou, assim, consignado acórdão com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

Ementa: PIS E COFINS. APURAÇÃO NÃOCUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. EMBALAGENS EXTERNAS.

Dada a natureza das mercadorias a cuja fabricação a empresa se dedica alimentos congelados para consumo humano as embalagens (mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores) cumprem função relevante na conservação da qualidade do produto, no que se refere seja à sua higiene, seja à temperatura com que deve ser mantido.

PIS E COFINS. APURAÇÃO NÃOCUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. FRETE.

O frete em que o sujeito passivo incorre para transportar matéria prima e outros insumos desde seus próprios estabelecimentos até as instalações onde etapas intermediárias da atividade são concluídas constitui serviço material e temporalmente envolvido com a produção, razão pela qual confere direito ao creditamento.

PIS E COFINS. APURAÇÃO NÃOCUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. ARMAZENAMENTO.

É autorizado o creditamento sobre os dispêndios do sujeito passivo com o armazenamento de produtos acabados porque, neste particular, a norma que dá fundamento ao direito não distingue entre a armazenagem de matérias primas, de produtos em fabricação ou de artigos já prontos para Comercialização. Artigo 3º, inciso IX, Lei no 10.833/03.

PIS E COFINS. APURAÇÃO NÃOCUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. “LISINA”.

Em se tratando de item empregado na preparação de ração animal insumo a atividade a que a recorrente se dedica a “lisina” dá direito ao crédito da apuração não cumulativa da COFINS e da Contribuição ao PIS, tendo em vista não se enquadrar dentre os químicos alcançados pela tributação à alíquota 0%, conforme o Anexo I ao Decreto no 5.821/06.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo a reforma do acórdão atacado e restabelecer as glosas efetuadas pela DRF, trazendo, entre outros, que:

- A formalização do conceito de insumo já foi firmada por meio da IN SRF 247/2002 e da IN SRF 404/2004;
- Tais INs estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles 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”.

Em Despacho às fls. 788 a 791, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, trazendo à baila, nos termos do r. Despacho, discussão acerca da constituição do direito de crédito das contribuições não cumulativas.

Contrarrazões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- O recurso fazendário é apenas parcial, eis que não impugna todas as questões decididas em favor do sujeito passivo;
- Quanto ao mérito, não merece prosperar a aplicação da legislação do IPI ou qualquer outro conceito restritivo da não cumulatividade das contribuições;
- Os itens em discussão integram o processo de produção e são imprescindíveis para a consecução de suas atividades – o que resta o direito de se constituir créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs também Recurso Especial contra o r. acórdão, eis que entendeu que o direito não foi aplicado corretamente em relação ao ressarcimento dos créditos presumidos da agroindústria. Traz, entre outros, que:

- Com a edição da Lei 12.350/1, reeditada pela Lei 12.431/11, restou expressa a possibilidade de ressarcimento/compensação do saldo do crédito presumido em favor das agroindústrias;
- Ressalta-se a retroatividade dos efeitos da legislação, eis que essa limitação temporal existente no art. 56-A visou atingir o período decadencial do direito de crédito, de modo que não se pode negar aplicabilidade retroativa, dado seu caráter interpretativo.

Requer, assim, o reconhecimento e a compensação dos créditos presumidos agrícolas previstos no art. 8º da Lei 10.925/04, não devendo o aproveitamento desses créditos ser restrito ao abatimento das contribuições devidas nos períodos das respectivas aquisições.

Em Despacho às fls. 928 a 932, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões ao Recurso Especial do sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los. O que concordo com os exames de admissibilidade presentes nos Despachos.

Relativamente ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, ainda que não tenha impugnado sobre todas as questões decididas como favoráveis ao sujeito passivo, vê-se que essa turma, após várias discussões, se tem declinado em conhecer do recurso que traz entendimentos divergentes em relação ao conceito de insumo, inclusive quando se tratar de frete de insumos, produtos inacabados e

acabados. O que, por conseguinte, essa Conselheira se curvou a esse entendimento, em respeito à segurança jurídica.

Sendo assim, considerando que o Recurso Especial é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade integral do recurso interposto pela Fazenda Nacional – que, por sua vez, ressuscitou a discussão acerca da constituição de crédito sobre:

- A aquisição de embalagens e etiquetas empregadas no transporte dos produtos acabados;
- O custo incorrido com o frete de insumos e produtos inacabados entre unidades do próprio sujeito passivo ou entre seus estabelecimentos e os de seus parceiros rurais.

No que tange ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, eis que tempestivo e atendidos os pressupostos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores.

Recorda-se que a divergência suscitada pelo sujeito passivo diz respeito à possibilidade de aproveitamento do crédito presumido das contribuições sociais não cumulativas em ressarcimento e compensação.

A decisão recorrida assentou que o crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/04, tem aplicação restrita para dedução das contribuições incidentes sobre as receitas da agroindústria no mesmo período em que se derem as aquisições, de forma que não haveria direito ao aproveitamento do benefício em períodos subsequentes ou, ainda, ao ressarcimento e à compensação. Enquanto no acórdão indicado como paradigma 3402-002.187 entendeu-se que, diante da falta de vedação expressa, a indústria produtora que acumule créditos de PIS e COFINS em virtude de operações de exportação, tem o direito de proceder a compensação ou o ressarcimento do crédito presumido da agroindústria, na forma dos arts. 5º, da Lei 10.637/02, e art. 6º da Lei 10.833/03, não podendo referido direito ser vedado pelo art. 8º, da IN SRF 660/06.

Sendo assim, conheço do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações passo a analisar as lides postas em recursos.

As contrarrazões devem ser consideradas, pois tempestivas.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre as questões trazidas em Recurso Especial da Fazenda Nacional

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 10637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, conluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo 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 elucidar 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.

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.

Passadas tais considerações, ressurgindo ao caso vertente, vê-se que insurge a Fazenda Nacional a discussão acerca da constituição de crédito das contribuições relativas:

- À aquisição de embalagens e etiquetas empregadas no transporte dos produtos acabados;
- Ao custo incorrido com o frete de insumos e produtos inacabados entre unidades do próprio sujeito passivo ou entre seus estabelecimentos e os de seus parceiros rurais;

Nesse íterim e sem mais delongas, entendo que não assiste razão à Fazenda Nacional, pois todos os itens acima elencados são inerentes à atividade/produção do sujeito passivo e ademais, alguns, tem sua constituição de crédito prevista explicitamente em norma legal.

Ora, quanto:

- À aquisição de embalagens e etiquetas empregadas no transporte de produtos acabados, vê-se serem essenciais à atividade do sujeito passivo, eis que:
 - ✓ Considerando a atividade do sujeito passivo – comércio de alimentos congelados para consumo humano, tais embalagens e etiquetas, mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores, cumprem função relevante na conservação da qualidade do produto – inerente à higiene e à manutenção da temperatura para a conservação do produto;
 - ✓ Não se trata apenas de invólucro específico dos alimentos;
 - ✓ O acondicionamento do produto nestes recipientes externos demonstra a etapa do próprio ciclo produtivo da atividade desempenhada pelo sujeito passivo, na medida em que a preservação das propriedades do alimento constitui utilidade adicional e complementar à mera função de transporte do conteúdo.

Sendo assim, resta demonstrada a vinculação à atividade do sujeito passivo – sendo inegável sua essencialidade, e, portanto, deve ser passível de constituição de crédito de PIS e Cofins, nos termos do inciso II, do artigo 3º, da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03.

- Ao custo incorrido com o frete de insumos e produtos inacabados entre unidades do próprio sujeito passivo ou entre seus estabelecimentos e os de seus parceiros rurais, vê-se serem essenciais à atividade do sujeito passivo, eis que:
 - ✓ O contrato de fls. 676/683 dos autos 10925.003093/2009-01 juntado com o respectivo recurso voluntário evidencia a existência de

parcerias rurais entre o sujeito passivo e terceiros, por meio das quais compete à primeira fornecer aos últimos pintos de um dia de vida, vacinas, medicamentos, rações adequadas às diversas faixas etárias das aves em criação etc., enquanto a estes cabem a criação dos animais até a fase de abate, incluindo a disponibilização das instalações de suas granjas;

- ✓ O frete em comento é aquele em que o sujeito passivo incorre justamente para transportar a matéria prima e os demais insumos acima desde seus próprios estabelecimentos até as granjas onde a criação se realiza;
- ✓ O que, por conseguinte, inegável se tratar de serviço material e temporalmente envolvido com a etapa produtiva da atividade.

Sendo assim, resta demonstrada a vinculação à atividade do sujeito passivo – sendo inegável sua essencialidade, e, portanto, deve ser passível de constituição de crédito de PIS e Cofins, nos termos do inciso II, do artigo 3º, da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar-lhe provimento ao seu recurso.

No que tange ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, recorda-se que o cerne da lide diz respeito à possibilidade de aproveitamento do crédito presumido das contribuições sociais não cumulativas em ressarcimento e compensação relativo ao final do 1º trimestre de 2008.

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 seriam 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 n° 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 n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei n° 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 para o período relativo ao 1º trimestre de 2008 por meio de pedido de ressarcimento.

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 a inteligência do art. 106 do CTN.

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 à inteligência do art. 106 do CTN, não obstante essa julgadora já entender pela aplicação da regra posta pelas Leis, eis que o direito se manteve no tempo, 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, retornando aos autos, vê-se que o ressarcimento pretendido pelo sujeito passivo deve prosperar.

Em vista de todo o exposto, conheço dos recursos interpostos:

- Pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento;
- Pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

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, mas discordo de suas conclusões.

Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento da Cofins no regime da não-

cumulatividade previsto na Lei 10.833/2003. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

O objeto de discussão no recurso especial da Fazenda Nacional é quanto a possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade da Cofins sobre: I) os custos/despesas com aquisições de embalagens e etiquetas utilizadas no transporte de produtos acabados; e II) despesas com fretes para transporte de insumos e produtos inacabados entre os estabelecimentos do sujeito passivo e entre estes e os dos produtores rurais seus parceiros.

Quanto ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, a lide se restringe ao direito ao ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral dos créditos presumidos da agroindústria decorrentes de aquisições de insumos não tributadas pela Cofins.

O acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de tal creditamento, afirmando que tais itens integram o conceito de insumos utilizados na produção dos bens produzidos e vendidos pelo produtor/vendedor.

A Fazenda Nacional insurge-se contra esta possibilidade argumentando em apertada síntese pela falta de previsão legal para a concessão dos créditos nesta hipótese.

Porém, como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da essencialidade, adotados pelo acórdão recorrido e pelo relatora do voto vencido.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento da Cofins:

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; (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)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

[...].

2ª 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 (Redação dada 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. (Redação dada 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.

[...].

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição os custos com bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens destinados a venda ou outros expressamente elencados na referida lei. Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

No presente caso é incontroverso que as embalagens e etiquetas que se discute foram utilizadas no transporte de produtos acabados e não como insumos na produção dos produtos industrializados e vendidos. Por sua vez, as despesas com fretes para transporte de insumos e produtos inacabados entre os estabelecimentos do sujeito passivo e entre estes e os dos produtores rurais seus parceiros também não foram incorridas com a industrialização dos produtos vendidos.

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que os gastos com aqueles bens e serviços são necessários à produção dos produtos fabricados e vendidos pelo contribuinte. Mas o legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços e àqueles expressamente elencados nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº

10.833, de 2003, respectivamente. Portanto, considerando que tais gastos não se enquadram no conceito de insumos nem foram utilizados diretamente na fabricação dos produtos não é possível tal creditamento, a não ser nas hipóteses expressamente previstas na legislação.

Assim, por se tratar de despesas com bens e serviços que não foram utilizados no processo de produção dos bens produzidos/vendidos, mas outros departamentos da empresa, assim como não estão elencadas dentre aquelas expressamente previstas nas referidas leis, as glosas dos créditos da contribuição, efetuadas pela autoridade administrativa, devem ser mantidas.

O Sujeito Passivo entendeu que o direito não foi aplicado corretamente em relação ao ressarcimento dos créditos presumidos da agroindústria, alegando que a legislação permite o ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

O crédito presumido do PIS agroindústria, apurado sobre custos com aquisições de insumos de pessoas físicas residentes no País, foi inicialmente instituído pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003, art. 15, que incluiu os §§ 10 e 11 no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que passou a ter a seguinte redação:

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

[...].

§ 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 (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

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; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

Posteriormente, os §§ 10 e 11 do art. 3º, da Lei nº 10.637, foram revogados pela Lei nº 10.925, de 23/07/2004, art. 16, convertida da MP nº 183, de 30/4/2004, literalmente:

“Art. 16. Ficam revogados:

I - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004:

a) os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e

[...].”

Contudo, esta mesma Lei restaurou o crédito presumido da Cofins e do PIS, para as agroindústrias, assim dispendo:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (~~Vide Medida Provisória nº 609, de 2013~~) (~~Vide Medida Provisória nº 609, de 2013~~) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

[...].

§ 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 n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

"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 n.ºs 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 acima, 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. 5º da Lei nº 10.637, de 2003, contemplam somente os créditos apurados na forma do art. 3º desta lei, assim dispondo:

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.

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 objetos de pedido de ressarcimento/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 nos arts. 8º e 15, desta mesma lei, citados e transcritos anteriormente, ou seja,

Processo nº 10925.003093/2009-01
Acórdão n.º **9303-005.553**

CSRF-T3
Fl. 41

podem ser utilizados apenas e tão somente para deduzir da contribuição devida em cada período de apuração.

Assim, não há que se falar em ressarcimento/compensação do saldo credor dos créditos presumidos da agroindústria decorrentes de aquisições de insumos não tributados pela contribuição para o PIS.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal