



---

## Solução de Consulta nº 330 - Cosit

**Data** 21 de junho de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ.**

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

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

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

**AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ.**

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

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

**Relatório**

1. A interessada, acima identificada, informando ser “*associação civil, sem fins lucrativos*”, dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular CONSULTA, em nome de seus associados, acerca da interpretação e aplicação das normas relativas à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
2. A dúvida da Consulente respeita à possibilidade de exportadores de café que submeteram o café *in natura* — adquirido de pessoas físicas ou, com suspensão das Contribuições Sociais antes mencionadas, de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária —, às atividades previstas no § 6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, mediante remessa a terceiros — que, por sua vez, executaram tais atividades por conta e ordem dos aludidos exportadores —, aproveitarem o crédito presumido previsto no *caput* do referido art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.
  - 2.1 A dúvida se refere apenas aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2011, haja vista que a incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas de venda do café foi modificada a partir de 2012 pelos arts. 4º a 7º da Medida Provisória (MP) nº 545, de 29 de setembro de 2011, convertida na Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012.
3. A Consulente entende que os exportadores de café, na situação relatada, têm o direito à apuração do mencionado crédito presumido, por aplicação analógica do conceito de industrialização por encomenda previsto na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Entre outros argumentos, ressalta que:
  - a) inexistente vedação legal ou normativa para “*aproveitamento do crédito presumido da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS no caso de produção por encomenda*”;
  - b) o produto classificado na posição 09.01 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante do Decreto nº 2.376, de 12 de novembro de 1997, submete-se à atividade agroindustrial a que se refere o § 6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;
  - c) de acordo com o art. 10, § 3º, da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, é legítima a aplicação dos conceitos de industrialização por encomenda da legislação do IPI para as normas da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins;
  - d) a questão deve ser interpretada à luz “*das regras constitucionais da não cumulatividade (art. 195, § 12, da CF/88), da desoneração das exportações (art. 149, § 2º, I, da CF/88) e da isonomia (art. 150, II, da CF/88)*”.
4. Informa que os exportadores muitas vezes remetem o café *in natura* adquirido “*para outra pessoa jurídica (‘armazéns gerais’), com estrutura física apropriada para realizar as atividades previstas no § 6º do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004*”, e que, depois de realizadas tais atividades, exportam o café assim trabalhado para o mercado externo.
5. Descreve com pormenores as etapas de “*Aquisição de café in natura de pessoa física e pessoa jurídica*”, de “*Remessa e retorno do café in natura para o executor do beneficiamento (‘armazéns gerais’)*”, e de “*Exportação do café industrializado*”; Aborda extensamente a “*importância da ‘produção por encomenda’ para o aperfeiçoamento da qualidade do café brasileiro*”, enfatizando que os exportadores ao remeter “*o produto ‘café*”

*para os armazéns gerais, para seu aperfeiçoamento, nada mais é do que a produção, enquanto atividade de prestação de serviços auxiliar, com agregação de valor ao produto, a fim de permitir que este atenda às exigências da demanda do mercado internacional”.*

6. A seguir, em longo arrazoado (dez páginas), aborda as questões jurídicas e econômicas, tratando sobre: a) a evolução da sistemática de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins; b) a lacuna que afirma existir no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não abordando a possibilidade de produção por encomenda; c) a técnica de integração da legislação, concluindo “*necessária a aplicação da analogia no caso concreto*” com a legislação do IPI; d) a “*distorção na cadeia produtiva do café*”, comparando a situação de exportadores que executam diretamente as atividades de produção e aqueles que remetem o produto para os armazéns gerais, concluindo que, no caso de exportador que encomenda a produção, caso não se aplique a analogia na forma preconizada, ocorreria uma “*majoração de tributos*”, em que se configuraria uma “*situação típica de adoção [...] da sistemática de incidência cumulativa, sem previsão legal*”; e) as decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca do direito ao crédito presumido do IPI como forma de ressarcimento da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, art. 1º), afirmando que aquela Corte “*possui entendimento favorável aos contribuintes exportadores que produzem o bem por intermédio de terceiros (industrialização por encomenda), em razão da preponderância da finalidade da norma*”; transcreve ementas de decisões a respeito, exaradas pelo STJ e também pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

7. Finaliza, *in verbis*:

*ANTE O EXPOSTO, requer-se a solução da presente Consulta pra o fim de solucionar a dúvida suscitada, no sentido de obter resposta se os associados [omissis], nas aquisições de café de pessoas físicas e de pessoas jurídicas, previstas no § 1º do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, possuem direito ao crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando encomendarem a terceiros a produção, assim entendida como o exercício cumulativo das atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, na forma do § 6º do já referido dispositivo legal.*

8. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

## **Fundamentos**

9. Preliminarmente, é importante ressaltar o fato de que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida, parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a solução de consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

10. Registra-se o teor da legislação mencionada na peça de consulta, iniciando-se pela Lei nº 10.925, de 2004:

*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)*

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

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

*[...]*

*III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

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

*§ 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:*

*[...]*

*III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 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)*

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

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

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

*§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.*

~~§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) **(Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012)**.~~

~~§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) **(Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012)**.~~

[...]

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

10.1 Conforme alude a interessada, novas disposições legais foram introduzidas pela Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012:

Art. 5º A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que efetue exportação dos produtos classificados no código 0901.1 da Tipi poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita de exportação dos referidos produtos.

§ 1º O montante do crédito presumido a que se refere o caput será determinado mediante aplicação, sobre a receita de exportação dos produtos classificados no código 0901.1 da Tipi, de percentual correspondente a 10% (dez 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.

§ 2º O crédito presumido não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

§ 3º *A pessoa jurídica que até o final de cada trimestre-calendário não conseguir utilizar o crédito presumido de que trata este artigo na forma prevista no caput poderá:*

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

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

§ 4º *Para os fins deste artigo, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

§ 5º *O disposto neste artigo não se aplica a:*

*I - empresa comercial exportadora;*

*II - operações que consistam em mera revenda dos bens a serem exportados; e*

*III - bens que tenham sido importados.*

*Art. 6º A pessoa jurídica tributada no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor de aquisição dos produtos classificados no código 0901.1 da Tipi utilizados na elaboração dos produtos classificados nos códigos 0901.2 e 2101.1 da Tipi destinados a exportação. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)*

§ 1º *O direito ao crédito presumido de que trata o caput somente se aplica aos produtos adquiridos de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País.*

§ 2º *O montante do crédito presumido a que se refere o caput será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 80% (oitenta 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.*

§ 3º *O crédito presumido não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.*

§ 4º *A pessoa jurídica que até o final de cada trimestre-calendário não conseguir utilizar o crédito presumido de que trata este artigo na forma prevista no caput poderá:*

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

*II - solicitar seu ressarcimento em espécie, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

~~§ 5º *O disposto no § 4º aplica-se somente à parcela dos créditos presumidos determinada com base no resultado da aplicação, sobre o valor da aquisição de bens classificados na posição 0901.1 da Tipi, da relação percentual existente*~~

~~entre a receita de exportação e a receita bruta total auferidas em cada mês.~~  
(Revogado pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 6º Para os fins deste artigo, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.  
(Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica a empresa comercial exportadora.  
(Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

Art. 7º O disposto nos arts. 4º a 6º será aplicado somente após estabelecidos termos e condições pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, respeitado, no mínimo, o prazo de que trata o inciso II do caput do art. 25.

**Parágrafo único.** O disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, não mais se aplica às mercadorias ou aos produtos classificados nos códigos 09.01 e 2101.11 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM a partir da data de produção de efeitos definida no caput.

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

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria, inclusive quanto a prazos extintivos; ou (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

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

[...]

11. Como se vê pelo parágrafo único do art. 7º da Lei nº 12.599, de 2012, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nos códigos 09.01 (“Café, mesmo torrado ou descafeinado; cascas e películas de café; sucedâneos do café que contenham café em qualquer proporção”) e 2101.11 (“Extratos, essências e concentrados”)

11.1 Contudo, enquanto aplicáveis aqueles dispositivos, tinham os associados da Consulente o direito de apurar créditos presumidos com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais, em relação as aquisições de produtos agropecuários utilizados como insumos na produção de bens classificados no código 09.01. E, se porventura não o fizeram na época apropriada, restar-lhes-ia a possibilidade de fazê-lo extemporaneamente, respeitando o prazo extintivo de cinco anos após a ocorrência do fato gerador.

11.2 Segundo a Consulente, os associados não apuravam tais créditos quando encaminhavam os produtos para industrialização por encomenda, isto é, encaminhavam o café a armazéns gerais que realizavam as atividades de “padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial”, previstas no art. 8º, § 6º, da Lei nº 10925, de 2004, como caracterizadoras de atividade de “produção” das aludidas mercadorias.

11.2.1 Pretende, assim, saber se possível a apuração de tais créditos quando o café é remetido aos armazéns gerais para a realização de tais atividades por conta de seus associados.

12. No âmbito da RFB, o assunto encontra-se disciplinado pela Instrução Normativa SRF n.º 660, de 17 de julho de 2006, que dispunha da seguinte forma, ao tempo em que vigente o crédito presumido aqui tratado:

*Art. 1.º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8.º, 9.º e 15 da Lei n.º 10.925, de 2004.*

*Art. 2.º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:*

*I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:*

*a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30; (observação: esta redação esteve vigente apenas até a edição da IN RFB n.º 1223, de 23 de dezembro de 2011)*

[...]

*§ 1.º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3.º e 4.º.*

*§ 2.º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.*

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

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

[...]

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

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

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

*II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2.º da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990; e*

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

*§ 2.º Conforme determinação do inciso II do § 4.º do art. 8.º e do § 4.º do art. 15 da Lei n.º 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça*

*atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.*

*§ 3º No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º prevalecerá o regime de suspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.*

[...]

*Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:*

*I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;*

*II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e*

*III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º*

[...]

*Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:*

*I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:*

[...]

*d) nos capítulos 8 a 12, e 15, exceto o código 1502.00.1;(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009) (observação: esta redação esteve vigente apenas até a edição da IN RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)*

[...]

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

*§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias.*

[...]

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

[...]

*II - o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.*

*Art. 7º Geram direito ao desconto de créditos presumidos na forma do art. 5º, os produtos agropecuários: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)*

*I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições na forma do art. 2º; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)*

*II - adquiridos de pessoa física residente no País; ou*

*III - recebidos de cooperado, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País.*

*[...]*

*Art. 10. A aquisição dos produtos agropecuários de que trata o art. 7º desta Instrução Normativa, por ser efetuada de pessoa física ou com suspensão, não gera direito ao desconto de créditos calculados 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, conforme disposição do inciso II do § 2º do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*[...]*

13. É intenção da Consultante aplicar a analogia para utilizar-se da legislação própria do IPI, que traz os conceitos de “industrialização” e “industrialização por encomenda”, a fim de obter o reconhecimento para sua pretensão de apurar o crédito presumido em questão. Razão não lhe assiste, contudo.

13.1 Ao tratar acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária o Código Tributário Nacional (CTN) — Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estabelece:

#### *CAPÍTULO IV*

##### *Interpretação e Integração da Legislação Tributária*

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

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

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

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

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

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias

[...] (sem os destaques no original)

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

13.3 Neste contexto, o emprego da analogia, com a utilização das regras próprias da legislação do IPI atinentes à definição de industrialização e da caracterização do estabelecimento industrial, para deslinde de caso concreto relativo ao PIS e à COFINS não cumulativos, só seria admissível se a legislação específica desses tributos não previsse a situação de fato posta ao escrutínio do aplicador.

13.4 Esta, porém, não é a hipótese dos autos. Os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, transcritos no parágrafo 10 acima, trazem todos os elementos necessários para que o aplicador da legislação identifique as pessoas jurídicas que podem deduzir da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins o crédito presumido ali tratado, ou, na outra ponta, usufruir da suspensão dos referidos tributos nas vendas realizadas.

13.5 Assim, a hipótese de utilização do crédito presumido sobre a produção de café encontra-se perfeitamente caracterizada na legislação de regência, podendo-se concluir que para a fruição do benefício devam ser atendidas cumulativamente as seguintes condições:

a) que a pessoa jurídica que vá dele se utilizar produza produtos classificados no código 09.01 da NCM, considerando-se produção, neste caso, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial (art. 8º, *caput*, c/c § 6º, da Lei nº 10.925, de 2004)

b) que o café *in natura* e demais insumos utilizados na produção sejam por ela adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física (no

caso de Cooperativa); Ou, adquiridos de cerealista, assim entendido a pessoa jurídica que exerça, cumulativamente, as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar o produto in natura; Ou, ainda, adquiridos com suspensão das contribuições sociais aqui tratadas, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária (art. 8º, *caput*, c/c §§ 1º, incisos I e III, e 2º da Lei 10.925, de 2004).

13.6 À vista do exposto, resta claro que, não sendo os associados da Consultante, eles próprios, os produtores de café classificado no código NCM 09.01, nos termos do § 6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, mas apenas exportadores do produto submetido por terceiros às atividades que caracterizam a produção, não fazem jus ao crédito presumido calculado na forma do § 3º do mesmo dispositivo.

13.6.1 Atente-se para os excertos pertinentes dos dispositivos citados:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, **que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos [...] , 8 a 12,[...] da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir [...] crédito presumido,[...]***

[...]

*§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, **considera-se produção**, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (**Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012**).*

13.6.2 Isto é, o *caput* do dispositivo exige que as beneficiárias do crédito presumido produzam as mercadorias; o § 6º define o que é produção para o caso específico. Não há lacuna legal para aplicação da analogia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

13.6.4 Como se vê, foi necessário uma Lei posterior (Lei nº 11.196, de 2005) para estabelecer a aplicação dos conceitos do IPI ao caso, sendo que o dispositivo é claro em dizer que tal aplicação se destina apenas “para os efeitos deste artigo”, isto é, para os efeitos do art. 10 da Lei nº 11.051, de 2004.

13.7 Essa mesma interpretação foi aplicada pela IN SRF nº 660, de 2006, antes transcrita e agora novamente salientada abaixo, considerando-se a redação vigente à época em que existente o crédito presumido relativo ao café (sem os destaques no original):

Art. 5º A pessoa jurídica **que exerça atividade agroindustrial**, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

[...]

d) nos capítulos 8 a 12, e 15, exceto o código 1502.00.1

[...]

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias

[...]

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

[...]

II - o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por

*densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.*

[...]

13.7.1 A Instrução Normativa é um dos diplomas mais utilizados na RFB para estabelecer procedimentos e rotinas que possibilitem a concretização dos direitos e deveres previstos nas leis. Da mesma forma que ocorre com as demais normas, a interpretação das instruções normativas é efetuada por meio de processos que apresentam elementos gramaticais, históricos, sistemáticos e teleológicos, e que se apoiam nos princípios de direito.

13.7.2 Os principais destinatários das instruções normativas são o cidadão leigo e os servidores encarregados das tarefas operacionais, de modo que sua interpretação tende a ser estrita e a valorizar o componente gramatical. Por essa razão, geralmente seus comandos e instruções têm poucos significados ocultos a serem descobertos.

13.7.3 É o que ocorre no caso sob exame. A IN SRF n.º 660, de 2006, cuidou, por exemplo, de acrescentar um § 3º ao seu art. 5º, dando a interpretação de que não apenas os insumos utilizados na produção de mercadorias destinadas a venda dariam crédito, mas, também, os insumos utilizados na produção de outros insumos, estes por sua vez utilizados na produção das mercadorias finais pela própria pessoa jurídica. Cuidou de incluir um § 3º ao art. 3º, prevendo a prevalência do regime de suspensão sobre a redução a zero das alíquotas, entre outras providências. Contudo, silenciou acerca da possibilidade da produção sob encomenda, justamente por adotar a interpretação de que a Lei já definira objetivamente o que seria produção em relação ao produto “café”.

14. No que concerne às previsões constitucionais trazidas pela Consulente, não alteram as conclusões antes expostas. Invoca, por exemplo, o art. 149, § 2º, I, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), que trata do princípio da desoneração das exportações. Ora, na configuração do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004 — vigente para o café até 31 de dezembro de 2011 —, o crédito presumido é destinado apenas para dedução dos valores devidos a título da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, tanto para exportadores como para não exportadores, seja para o café ou qualquer outro dos produtos mencionados no dispositivo. O legislador entendeu desnecessário prever vantagens aos exportadores no que concerne a esse crédito presumido, ao contrário de outros créditos em que admitiu a compensação com outros tributos ou, mesmo, o ressarcimento em espécie.

15. Outro dispositivo constitucional invocado é o art. 150, II, que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Entende a interessada que não admitir o crédito na hipótese de produção por encomenda estaria impondo tratamento desigual entre exportadores de café que encomendassem a produção a terceiros e aqueles que fizessem a produção por conta própria.

15.1 Novamente, não lhe assiste razão. A lei especificou pormenorizadamente o que deve ser considerado “produção” para o produto em debate, exigindo que o pretendente a beneficiar-se do crédito presumido exercesse ele próprio as atividades descritas no § 6º do art. 8º da Lei em comento. Enviar o café *in natura* para produção em armazéns gerais é opção de cada contribuinte e, fazendo-o, deixa de cumprir os pré-requisitos da Lei para a apuração do crédito. Disso o sabiam os exportadores que assim agiram, e eles próprios criaram a situação de discrimen ao optar — como diz a Consulente — por enviar o insumo para outra pessoa jurídica (armazéns gerais) “*com estrutura física apropriada para realizar as atividades previstas no § 6º do artigo 8º da Lei n.º 10.925, de 2004*”.

15.2 Nesse sentido, várias vezes se pronunciaram as diversas regiões fiscais (RF) desta RFB, em inúmeras consultas, das quais podem ser citadas, aleatoriamente, entre outras (sem os destaques no original):

**SC n.º 3-SRRF/6ª RF/Disit, de 7 de janeiro de 2008**

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins CRÉDITOS PRESUMIDOS. CAFÉ.*

*Em se tratando de mercadorias classificadas na posição 0901 da NCM, geram direito ao crédito presumido de Cofins previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 apenas aquelas que, **além de serem produzidas pela empresa beneficiária, forem por ela padronizadas, beneficiadas, preparadas e misturadas para definição de aroma e sabor (blend) ou separadas por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.***

*Dispositivos legais: Lei nº 10.925/2004, art. 8º, caput e § 6º; IN SRF nº 660/2006, arts. 5º e 6º.*

**SC n.º 26, de 26 de janeiro de 2007, da 10ª RF**

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*Ementa: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA.*

*Não faz jus ao crédito presumido da Cofins de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica (cerealista) que adquire soja em grãos de pessoa física residente no País e remete-a a outra pessoa jurídica para que esta realize o seu esmagamento, transformando-a em farelo de soja tostado, destinado a fabricação de ração animal, em borra de óleo de soja, também destinada a ração animal e em óleo de soja degomado (industrialização por encomenda), **uma vez que ela não é a pessoa jurídica que produz essas mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.***

*Dispositivos Legais: Art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; art. 8º, caput, §§ 2º e 3º, II, da Lei nº 10.925, de 2004.*

**SC n.º 93-SRRF07/Disit, de 6 de outubro de 2009**

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins PRODUTOS DA POSIÇÃO 09.01 da NCM-CRÉDITO PRESUMIDO – SUSPENSÃO*

*O crédito presumido de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, relativamente aos produtos classificados na posição 09.01 da NCM, somente se aplica nas aquisições feitas por pessoas jurídicas que exerçam atividade agroindustrial, assim entendidas aquelas que atendam aos requisitos previstos no § 6º do mesmo artigo, ou seja, exerçam, cumulativamente, as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. **Não fazem jus ao crédito presumido as pessoas jurídicas que terceirizem as citadas operações.***

*Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, artigos 107 a 111; Lei nº 10.925, de 2004, artigos 8º e 9º; IN SRF nº 660, de 2006, artigo 2º, inciso I, “a”, artigo 3º, caput e § 1º, artigo 4º, artigo 6º, inciso II, e artigo 11.*

**SC n.º 354-SRRF/8ª RF/Disit, de 13 de julho de 2007**

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA.*

*A pessoa jurídica que adquire café in natura de pessoas físicas residentes no País e o remete para beneficiamento em armazém geral, mediante contrato de prestação de serviços, recebendo café não torrado em grão classificado no código 0901.11.10 da NCM, destinado à comercialização e à industrialização de café solúvel classificado no código 2101.11.10 da NCM, não faziam jus aos créditos presumidos de que tratavam os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (incluídos pela Lei nº 10.684, de 2003), nem tampouco faz jus ao crédito presumido na forma prescrita no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, uma vez que não se enquadra na condição de pessoa jurídica produtora de mercadoria de origem animal ou vegetal.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 30/12/2002, art. 3º, caput, §§ 10 e 11, e art. 5º (com a redação dada pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003).*

15.3 Dado que tais ementas são veiculadas no Diário Oficial da União (D.O.U.), tem-se que há muito se tornou notório o entendimento aqui destacado, de que a remessa para outrem dos produtos a serem industrializados não admite a apuração do crédito presumido objeto da consulta. Assim, não há como se entender que os exportadores de café não tivessem conhecimento do assunto ao optarem por remeter o café *in natura* a armazéns gerais para a realização das atividades previstas no art. 8º, § 6º da Lei nº 10.925, de 2004.

## Conclusão

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

*Assinado digitalmente*

ARLEI ROBERTO MOTA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributo sobre a Produção e o Comércio Exterior (Cotex), da Cosit.

*Assinado digitalmente*

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit/SRRF09

*Assinado digitalmente*

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit/SRRF07

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit