



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.721869/2011-73
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.908 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de setembro de 2024
Recorrentes PRIMA FOODS S.A
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Não é permitido o creditamento das contribuições nos fretes das operações realizadas com produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Seja por não se enquadrar no disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ao não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados. Seja por não se adequar à regra disposta no inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. AQUISIÇÃO DE SOFTWARES. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Afastada a motivação específica de inexistência de participação no processo produtivo, resta a reversão das glosas relativas às aquisições de softwares para utilização no processo produtivo. Não sendo abordada a hipótese específica de aproveitamento de créditos de amortização, resta a apuração de créditos como insumos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE. APURAÇÃO CRÉDITO PRESUMIDO

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, na operação de venda dos produtos a que este se refere, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF nº 660/2006, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II, do art. 5º da mesma IN SRF nº 660/2006

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pelo provimento parcial, no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial em face do Acórdão n.º 3402-009.032, de 20 de setembro de 2021, cuja ementa reproduzo:

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. PERÍCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Sendo prescindível a realização de perícia para elucidar os fatos sob julgamento, revela-se correto o seu indeferimento pela DRJ. Inexistência de cerceamento de defesa.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO.

O acórdão recorrido está razoavelmente fundamentado sobre os pontos articulados pela contribuinte, não havendo que se falar em nulidade.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO. DETALHAMENTO DA GLOSA. DOCUMENTAÇÃO.

O Termo de Informação Fiscal e seus anexos constituem fundamento razoável do despacho decisório e representam detalhamento a glosa dos créditos. É desnecessário a juntada, no despacho decisório, de toda a documentação da empresa, uma vez que pertence à própria Contribuinte e a Fiscalização a identificou nas planilhas. Inexistência de nulidade do despacho decisório.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Os gastos gerais de fabricação são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da empresa, portanto, geram direito de crédito das contribuições. Precedentes.

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS. SERVIÇO QUE SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMOS. INADEQUAÇÃO DO RACIOCÍNIO DE QUE O ACESSÓRIO SEGUE O PRINCIPAL. O REGIME DE CRÉDITO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO É O MESMO DA MERCADORIA TRANSPORTADA.

Os créditos de frete de insumos, contratados pela Recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser apurados com as alíquotas básicas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, independente do regime a que se submetem os insumos transportados.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem corresponderem a uma operação de venda, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS ou COFINS.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. AQUISIÇÃO DE SOFTWARES. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Afastada a motivação específica de inexistência de participação no processo produtivo, resta a reversão das glosas relativas às aquisições de softwares para utilização no processo produtivo. Não sendo abordada a hipótese específica de aproveitamento de créditos de amortização, resta a apuração de créditos como insumos.

INSUMO. BOI VIVO E LENHA. FRIGORÍFICO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 12.865/2013. ART. 106, I, DO CTN. APLICAÇÃO RETROATIVA.

A aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01), utilizados como insumos de mercadoria classificada no Capítulo 2, se sujeita a alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I, art. 8º, § 3º, da Lei n.º 10.925/2004, com redação dada pela Lei n.º 12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN.

AQUISIÇÃO DE MILHO. INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito a aquisição de insumos com suspensão da exigência das contribuições

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente à possibilidade de crédito referente às despesas com licenças de softwares utilizados nas câmaras frias dos frigoríficos/indústrias). Os acórdãos indicados como paradigma foram os de n.º **3401-003.099 e 3402-001.66**.

O recurso teve seguimento e o sujeito passivo apresentou contrarrazões.

O Sujeito Passivo também interpôs recurso especial onde reclama de divergência jurisprudencial acerca dos capítulos: Possibilidade de creditamento dos custos com fretes de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos da mesma empresa; Possibilidade de creditamento dos custos com fretes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa; e Aproveitamento do crédito básico sobre as despesas na compra de milho sujeitas à suspensão das contribuições, sem identificação na respectiva nota fiscal.

O recurso teve seguimento parcial apenas quanto ao crédito básico sobre as despesas de compra de milho e sobre os custos com fretes de produtos acabados.

Fazenda Pública apresentou contrarrazões.

O processo foi sorteado para este relator, em respeito ao Regimento Interno do CARF.

Este é o brevíssimo relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso é tempestivo. A matéria foi prequestionada e a divergência se faz presente. De forma que conheço do recurso e passo ao mérito.

Mérito

A lide posta no recurso especial da Fazenda Nacional se refere à possibilidade de crédito relativo às despesas com licenças de softwares utilizados nas câmaras frias dos frigoríficos/indústrias).

Essa matéria já foi debatida por essa 3ª Turma da CSRF, no Acórdão n.º 9303-014204, de 20 de julho de 2023, sessão na qual me fiz presente e acompanhei o voto condutor, de forma que, baseado na segurança jurídica, peço vênha para utilizar sua ratio decidendi como se minha fosse e fundamentar a decisão, verbis:

Créditos atinentes a licenças de software utilizadas nas câmaras frias dos frigoríficos

No tocante aos gastos com licenças de software para o controle das câmaras frias de resfriamento de carne, há que se reconhecer sua natureza de insumos, pois subtraindo-se tais dispêndios, a própria integridade dos alimentos produzidos pela interessada seria comprometida, revelando-se, desse modo, sua relevância e essencialidade no contexto do processo produtivo.

Sobre a presente matéria, o voto vencido – vencedor, por unanimidade, neste ponto – do Acórdão n.º 9303-009.658, traz os seguintes fundamentos, para a manutenção do crédito sobre as licenças aqui analisadas, os quais adoto como razão suplementar de decidir:

2.3 LICENÇAS DE SOFTWARES UTILIZADOS NAS CÂMARAS FRIAS DOS FRIGORÍFICOS

Os softwares têm aplicabilidade no controle das câmaras de resfriamento da carne, fator imprescindível ao normal funcionamento da produção. Sustenta a empresa que não poderia abrir mão desse serviço, uma vez que, sem o controle das câmaras de resfriamento (cálculo da carga térmica, gerência da capacidade e segurança do sistema, intensidade do fluxo de ar, e etc.), haveria sérios prejuízos aos seus produtos, que tem caráter perecível.

Ora, se a Autora não pode abrir mão das câmaras de resfriamento em seu processo produtivo, e estas são controladas por meio de softwares. Logo, estes últimos são necessários à produção.

Mesmo que a Requerida realizasse pesquisa de mercado, muito provavelmente não encontraria um frigorífico sequer que não utilize de softwares para controle das câmaras frias. É evidente que não se trata de diferencial concorrencial, mas sim serviço que viabiliza a própria manutenção do frio industrial, que seria absolutamente inviável caso dependesse exclusivamente de trabalho humano.

A consequência prática da ausência de softwares controlando a manutenção das câmaras frias é a comercialização de mercadoria perecível que passou por variação de temperatura inadequada, se tornando muitas vezes imprópria para o consumo.

Nesse contexto, os softwares não apenas facilitam e aprimoram o processo produtivo da Requerente, mas são imprescindíveis para a atividade

[...]

Dessa forma, deve ser mantido o direito ao crédito das contribuições sobre os gastos com as licenças de softwares. Cite-se, ainda, o acórdão n.º 9303-009.969, de relatoria do Nobre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, corroborando esse entendimento.

Forte nestes argumentos, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, nego-lhe provimento.

Recurso Especial do Sujeito Passivo

O recurso é tempestivo. As matérias foram prequestionadas e as divergências se fazem presente. De forma que conheço do recurso e passo ao mérito.

Possibilidade de creditamento dos custos com fretes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa

O Sujeito Passivo defende em seu recurso especial que os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa devem gerar créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Essa matéria já foi enfrentada em outras ocasiões por esse conselheiro e meu voto seguiu a *ratio decidendi* do Acórdão n.º 9303-010.249, de 11 de março de 2020, onde ficou consignado que a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo.

A Lei n.º 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i)- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit n.º 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos

pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

Concluindo, como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida. (Acórdão nº 9303-010.249, de 11 de março de 2020).

Muito importante ressaltar a jurisprudência pacífica do STJ sobre o tema:

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF.

RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissis, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das

mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[....omissis.....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

[.....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis

: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". Ante o exposto, com

fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento

Ex positis, nego provimento ao capítulo recursal.

Aproveitamento do crédito básico sobre as despesas na compra de milho sujeitas à suspensão das contribuições, sem identificação na respectiva nota fiscal.

Essa matéria foi enfrentada pelo Acórdão n.º 9303-014.223, onde o Colegiado analisou com profundidade o tema, e, a meu entender, a decisão foi irretocável e seguiu o rumo correto, por isso *peço vênia* para utilizar sua *ratio decidendi, mutatis mutandis*, como se minha fosse para fundamentar esta decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *in verbis*:

O artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004 passou a tratar do crédito calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumo referidos no inciso II do *caput* do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, especificamente para o caso de estes serem adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. Tal dispositivo passou a permitir que as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas nos capítulos e códigos que indica, deduzam, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, crédito presumido calculado pela aplicação de uma alíquota diferenciada ao montante das aquisições dos insumos adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e de cooperativa de produção agropecuária.

Assim, claro está que para o tipo de insumo aqui discutido, não se aplica o crédito regular, calculado nos termos do art. 3º das Leis n.º 10.833/2003 e n.º 10.637/2002, mas o crédito presumido, calculado nos termos do artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004.

Primeiramente, ressalta-se que o recolhimento de tributo indevido por parte de um fornecedor não pode gerar um crédito não previsto na legislação para terceiros. Trata-se de situação que deve ser resolvida entre os particulares, sem imputar ao Fisco o ônus de ressarcir terceiros. Nesse contexto, se a operação de venda foi indevidamente tributada pelo vendedor (circunstância não comprovada nos autos, e avessa à informação fiscal de circularização, na qual os fornecedores informaram que venderam com suspensão), essa condição não permite que o adquirente se aproprie do crédito integral das contribuições, por se tratar de procedimento contrário ao prescrito nos comandos normativos. No entanto, caso tenha efetivamente havido eventual pagamento indevido por parte dos fornecedores (em contrariedade ao que eles próprios afirmaram ao fisco), seria direito deles (e não de terceiros) a restituição do indébito.

A suspensão e a concessão de crédito, prevista na legislação, no caso, objetivaram equiparar, de certa forma, os fornecedores pessoas físicas e jurídicas no que tange à apropriação de créditos (presumidos) pelos adquirentes.

No caso sob discussão, sobre as aquisições do produto cacau em amêndoas - posição NCM 18.01, cabe a aplicação da suspensão, conforme definido pela IN SRF n.º 660/2006, que regulamenta o art. 9º da Lei n.º 10.925/2004:

“Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa** no caso de venda: *(Redação dada pela Lei n.º 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;

II - de leite *in natura*, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e

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”. *(grifo nosso)*

A expressão “fica suspensa”, na norma legal, não estabelece faculdade, mas obrigação. O que se observa é que, seja na redação original do art. 9º (“*A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de...*”) ou na redação dada posteriormente (pela Lei nº 11.051/2004: “*A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de...*”), chega-se à única conclusão de que ocorrendo uma situação fática-jurídica delimitada, dela decorre a suspensão obrigatória da incidência das contribuições, pois as expressões “fica suspensa na hipótese de” e “fica suspensa no caso de” não comportam outra interpretação válida.

Como se vê, para que a interpretação apontasse para a liberalidade do vendedor usufruir ou não da suspensão o verbo “ficar” no modo imperativo haveria de ser substituído pela expressão “poderá ficar”, o que certamente traria sentido diverso ao ato normativo. Note-se, portanto, que nos casos em que o adquirente tiver direito à apropriação do crédito presumido aqui tratado, a aplicação da suspensão da incidência por parte do vendedor dos insumos é regra obrigatória.

Constata-se no TVF que a Fiscalização concluiu que os fornecedores do contribuinte, em sua maioria, apresentaram respostas informando que realizaram “vendas de cacau” para a empresa com suspensão do recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, pois desempenhavam todas as atividades típicas de cerealistas, agropecuários e atacadistas, nos termos da legislação, tais como, limpeza, padronização, armazenamento e comercialização das amêndoas de cacau.

“As empresas circularizadas em sua maioria apresentaram respostas informando que realizaram vendas de cacau para a fiscalizada com a Suspensão do Recolhimento do PIS e da COFINS, pois desempenhavam todas as atividade **típicas de cerealistas, conforme previstas na IN 660/06**, isto é, **afirmaram que como pessoa jurídica exerceram, na época da venda de cacau para a fiscalizada**, cumulativamente as atividades de limpeza, padronização, armazenamento e comercialização das amêndoas de cacau.”

Esses dispositivos legais foram regulamentados pela RFB, inicialmente, na IN SRF nº 636/2006, revogada pela IN SRF nº 660/2006, alterada pela IN SRF nº 977/2009. Do texto da IN SRF nº 660/2006, anterior às alterações introduzidas pela IN SRF nº 977/2009, é oportuno transcrever alguns artigos, que disciplinaram a situação:

“(…) Art. 2º **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:

(…) IV- de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

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

DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE EFETUAM VENDAS COM SUSPENSÃO

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

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

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

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

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

II - (...)” (*grifo nosso*)

No mesmo sentido, no tocante ao preenchimento dos requisitos dos incisos I a III, o texto do art. 4º da IN SRF nº 660/2006:

“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. (...)” (*grifo nosso*)

Posteriormente, a IN SRF nº 977/2009 introduz alterações à IN SRF nº 660/2006, aclarando a obrigatoriedade da suspensão em questão a partir de 4 de abril de 2006:

“Da Aplicação da Suspensão (*Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009*)

“(…) **Art.11.** Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I- **em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins** de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, **data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006**, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004” (*grifo nosso*)

Como os períodos analisados no presente processo referem-se a 2007 e 2008, durante a vigência da IN SRF nº 660/2006, desnecessário alongar comentários sobre a IN SRF nº 636/2006 (já analisamos a convivência dessas IN SRF no tempo, por exemplo, no Acórdão 3403-003.337), e sobre o fato de hoje já não estarem vigentes nenhuma dessas IN, aplicando-se a IN RFB nº 2.121/2022 (que mantém a suspensão nos arts. 558 e seguintes).

Portanto, o fato de as notas fiscais de determinadas operações não terem indicado expressamente a suspensão da contribuição (que era obrigatória) não permite a tomada de créditos integrais pelo adquirente, por se tratar de procedimento contrário ao legalmente prescrito. O contribuinte, no caso, não pode se aproveitar de um direito que não lhe cabe, pois o benefício fiscal em comento foi criado em favor do vendedor, que poderá vir a exercê-lo enquanto não for decadente o seu direito de repetir a contribuição eventualmente recolhida de forma indevida.

As pessoas jurídicas que, por descumprimento de preceito legal, emitiram notas fiscais sem a informação de suspensão, ou com a indicação de que se tratava de operação sujeita à incidência das contribuições, não ensejam, com tal conduta, atribuição de crédito básico em valores integrais. A lei impõe à operação a suspensão e autoriza ao adquirente o direito ao crédito presumido, que não se confunde com o crédito básico e integral.

Por derradeiro, trago à baila trecho do voto condutor da decisão recorrida que coloca fim à discussão:

No presente voto, apenas não devem ser acolhidas as conclusões dos acórdãos transcritos a respeito do item “**Aquisições de milho das empresas Atlas e Goiás Verde, exigência que a suspensão conste na nota fiscal**”. Isso porque o fato de algumas notas fiscais não trazerem em seu bojo o destaque da expressão de “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, exigida art. 2º, § 2º, da IN 660/2006, tal fato não legitima a tomada de crédito ordinário integral efetuada pela Recorrente, pois a operação de compra realizada pela Recorrente atendia a todos os requisitos estabelecidos para a aplicação da suspensão nas compras de milho de pessoa jurídica que exercesse atividade agropecuária, nos termos do art. 9º e do § 3º do art. 15 da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Nos termos do art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, estariam sujeitas à suspensão as vendas de milho classificados no capítulo 10 feitas por pessoa jurídica que exercesse atividade

agropecuária ou de cooperativa de produção agropecuária à pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real que exercesse a atividade de frigorífico, dedicando-se à preparação (industrialização) de carnes bovinas classificadas no capítulo 2 da NCM, para consumo humano ou animal, atividade essa que se caracteriza como agroindustrial e em relação à qual o milho é considerado insumo.

Portanto, tratando-se de venda de milho a frigorífico efetuada por pessoa jurídica que exercesse atividade agropecuária à pessoa jurídica que atenda os requisitos legais anteriormente citados, aplica-se obrigatoriamente a suspensão do PIS e da Cofins.

Nessa situação, somente foi assegurado às adquirentes o direito à apuração de crédito presumido, previsto no art.8º da Lei n. 10.925/04.

Com base em tudo que foi dito, nego provimento ao capítulo recursal.

DISPOSITIVO

Ante todo o exposto, voto por conhecer dos recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, e, no mérito, **negar-lhes** provimento.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho