



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.723280/2010-50
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-009.846 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Consequentemente não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do decisor, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, somente quanto aos serviços de frete na aquisição de leite e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3402003.967, ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

Ementa:

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para (i) reconhecer como válidos os créditos apurados pelo recorrente em relação às aquisições de leite in natura; e, ainda, (ii) reconhecer como válido apenas aqueles créditos de frete tomados pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para os seus associados. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra, que negaram provimento. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurenttis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que deram provimento em maior extensão para reconhecer o direito ao crédito em relação à totalidade dos fretes.

Ao Recurso Especial da PGFN, em Exame de Admissibilidade (fls. 579 a 583), foi dado seguimento as seguintes matérias: (i) *Créditos apurados pelo recorrente em relação às aquisições de leite in natura, e* (ii) *Créditos de frete tomados pelo sujeito passivo e cujo custo de aquisição não foi repassado para os seus associados.*

A Contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 593 a 612) pugna pelo não conhecimento do Recurso da PGFN, por ausência de divergência jurisprudencial, caso conhecido seja negado provimento.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato.

Voto

Conselheiro Demes Brito, Relator.

DECIDO.

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, restando, contudo investigar adequadamente o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade, prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recurso especiais nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

Inicialmente, cabe ressaltar que a admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame do caso em espécie.

In caso, a decisão recorrida deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para: (i) *reconhecer como válidos os créditos apurados pelo recorrente em relação às aquisições de leite in natura; e, ainda* (ii) *reconhecer como válido apenas aqueles créditos de frete tomados pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para os seus associados, com os seguintes fundamentos:*

(...)

I. Do creditamento do leite in natura

10. Em suma, a fiscalização alega que, por gozar do benefício estabelecido pelo art. 15 da MP no 215835/01, a recorrente não teria o direito de usufruir dos créditos básicos da contribuição em apreço², nos termos do que prevê o art. 3o, § 2o, inciso II da lei nº10. 637/023.

11. Não obstante, ainda segundo a fiscalização, a recorrente não teria direito ao citado crédito básico de PIS, mas sim ao crédito presumido prescrito art. 8º da lei nº10. 925/044.

12. Em princípio, referido raciocínio parece válido, isto se não fosse o disposto no art. 9o da mesma lei n. 10.925/04, que assim prevê:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

(...).

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

(...).

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á Nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF.

(grifos nosso).

13. Valendo-se da prerrogativa estabelecida no §2º do inciso II da sobredita lei, a RFB editou a IN SRF 636/06, depois revogada pela IN 660/06, cabendo a este último veículo normativo, em seu art. 11, inciso I, assim prever:

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; e

(...) (g.n.).

14. Diante deste contexto, o que se conclui é que, pela ótica da RFB, até o advento da IN SRF nº 636/2006 a recorrente não fazia jus ao crédito presumido, o que, por sua vez, permite afirmar, por dedução, que até então esta mesma recorrente fazia jus ao crédito básico da contribuição aqui tratada, sendo exatamente este o crédito aqui vindicado.

(...)

II. Do crédito de frete nas operações de aquisição de leite in natura dos associados

18. Não obstante, outro ponto de discórdia no presente caso diz respeito a creditamento feito pela recorrente em razão do pagamento de frete na aquisição de leite in natura.

19. Convém destacar que, segundo o que restou apurado nos autos, a fiscalização e o contribuinte convergem em relação ao fato de que o frete em questão foi formalmente arcado pela Recorrente, consoante se observa das notas fiscais de aquisição do leite in natura, donde se conclui que o frete para tais operações é custeado pela recorrente, configurando, pois, custo na aquisição de tais bens. Em suma, a recorrente e a fiscalização admitem que o frete em questão é formalmente custeado pela recorrente, o que torna este fato inconteste.

(...)

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, a PGFN, apresenta como paradigmas, os Acórdãos nº 3403-002.973 e 3301-002.299, (**3301-002.298** e **3301-002.244- Divergência-Créditos de frete tomados pelo sujeito passivo e cujo custo de aquisição não foi repassado para os seus associados**), transcrita na parte de interesse ao presente exame:

Acórdão 3403-002.973

Processo nº 15987.000681/200973

Recurso nº 15.987.000681200973 Voluntário

Acórdão nº 340-3002.973 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de maio de 2014

Recorrente OUTSPAN BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. NOTAS FISCAIS SEM CAUSA. GLOSA. Aquisições de mercadorias amparadas por notas fiscais emitidas por “noteiros”, pessoas jurídicas inexistentes de fato, precipuamente constituídas para esse fim, não dão direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. COMPRAS NÃO ONERADAS. VEDAÇÃO LEGAL. A aquisição de bens ou serviços não onerados pela contribuição não dá direito a crédito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO.

INCIDÊNCIA DE JUROS. VEDAÇÃO LEGAL. O aproveitamento de créditos não enseja atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores por expressa vedação legal. Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido.

(...)

De acordo com o Despacho Decisório DRF/Santos/Seort/SP nº 10, de 6 de março de 2012, fls. 457 a 467, apoiado nas conclusões da ação fiscal levada a efeito junto ao requerente, objeto dos processos 10845.720753/200901

e 15983.720078/201247, consubstanciadas no relatório anexo aos autos, e cujo desfecho a contribuinte já tomou ciência em 02.03.2012, parte dos créditos reclamados não teve sua liquidez e certeza assegurados, vez que sua obtenção está cingida por fraudes comprovadas, somadas a aproveitamentos de créditos incompatíveis com a legislação vigente. O Despacho Decisório dá conta de que, em operações empreendidas pela Receita Federal, Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal (Operação Tempo de Colheita, Operação Broca e Operação Robusta), apurou-se

que o requerente participou de fraudes, “comprando” notas fiscais de venda de café, emitidas por “noteiros”, pessoas jurídicas inexistentes de fato, precipuamente constituídas para o fim de

permitir a obtenção de créditos de contribuições sociais não cumulativas “cheios”, quando, por se tratar de fornecimento de pessoas físicas, ensejariam tão somente crédito presumido

1. Constatou-se também que o requerente tomou crédito por compras de café feitas a cooperativas de produtores, que haviam excluído de suas bases de cálculo o valor da receita repassada ao seus associados, de forma que as contribuições sociais nelas não incidiram, situação que não admite o creditamento, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)

Acórdão 3301-002.299

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 CUSTOS/DESPESAS. PESSOAS JURÍDICAS. AQUISIÇÕES. CRÉDITOS PASSÍVEIS DE DESCONTOS/RESSARCIMENTO.

Somente geram créditos passíveis de desconto da contribuição mensal, apurada sobre o faturamento e/ ou de ressarcimento/compensação, os custos dos bens para revenda e os custos/despesas dos bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de bens e produtos destinados a venda, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e tributados pela contribuição.

CUSTOS. INSUMOS. AQUISIÇÕES. FRETES. PRODUTOS DESONERADOS.

Os fretes incidentes nas aquisições de produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, não geram créditos passíveis de desconto/ressarcimento.

CUSTOS. URÉIA. REVENDA. RESSARCIMENTO.

Os custos com aquisições de uréia para revenda geram créditos da contribuição passível de compensação/ressarcimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

No que tange o dissenso referente: (i) *Créditos apurados pelo recorrente em relação às aquisições de leite in natura*, os Acórdãos paradigmas n.ºs **3403-002.973** e **3301-002.299**, não guarda qualquer divergência jurisprudencial ou similitude fática com que restou decidido pela Turma *a quo*.

O Acórdão n.º **3403-002.973**, trata sobre créditos reclamados que não teve sua liquidez e certeza assegurada, vez que sua obtenção está cingida por fraudes comprovadas, somadas a aproveitamentos de créditos incompatíveis com a legislação vigente. O Despacho Decisório dá conta de que, em operações empreendidas pela Receita Federal, Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal (Operação Tempo de Colheita, Operação Broca e Operação Robusta), apurou-se que a Contribuinte participou de fraudes, “comprando” notas fiscais de venda de café, emitidas por “noteiros”, pessoas jurídicas inexistentes de fato, precipuamente constituídas para o fim de permitir a obtenção de créditos de contribuições sociais não cumulativas “cheios”, quando, por se tratar de fornecimento de pessoas físicas, ensejariam tão somente crédito presumido.

Por sua vez, a decisão recorrida reconheceu o direito de a Contribuinte apurar créditos referentes às aquisições de leite in natura, pelo fato de que se trata de uma apropriação de crédito sobre uma aquisição realizada pela própria cooperativa, não de um terceiro que comprou alguma mercadoria.

Já o Acórdão n.º **3301-002.299**, também não comprova qualquer divergência, pois, no referido acórdão, o Colegiado afastou os créditos relativos aos produtos recebidos de Associados da Cooperativa (leite, carço, milho e algodão), por se tratar de produtos com suspensão das contribuições sociais.

No caso vergastado, não havia previsão legal de suspensão do PIS e da COFINS nas operações realizadas entre as Cooperativas e Cooperados, de modo que, não há como interpretar qual legislação foi divergente.

Desta forma, essas dessemelhanças fáticas e normativas impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência. Neste sentido, reporto-me ao Acórdão no CSRF/01-0.956:

“Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1o vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.”

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial referente: (i) *Créditos apurados pelo recorrente em relação às aquisições de leite in natura*, não foi comprovada, de modo que, não tomo conhecimento referente esta matéria.

Quanto o dissenso referente aos créditos de frete tomados pela Contribuinte, tomo conhecimento, e passo a decidir.

MÉRITO.

No mérito, como o Recurso atinge a discussão sobre *Créditos de frete tomados pelo sujeito passivo e cujo custo de aquisição não foi repassado para os seus associados*.

In caso, os gastos com fretes no transporte de insumos possui natureza diversa do bem transportado, formalizado por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS, ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, os valores recebidos em contrapartida pela prestação de serviços será incluída na base de cálculo das Contribuições, devido pelo transportador, eis que se trata de uma operação tributada.

No que tange o direito de crédito de PIS e da COFINS, sobre fretes nas operações de aquisição de leite *in natura* dos associados, mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, a qual utilizo como razões de decidir:

(...)

“18. Não obstante, outro ponto de discórdia no presente caso diz respeito ao creditamento feito pela recorrente em razão do pagamento de frete na aquisição de leite in natura.

19. Convém destacar que, segundo o que restou apurado nos autos, a fiscalização e o contribuinte convergem em relação ao fato de que o frete em questão foi formalmente arcado pela Recorrente, consoante se observa das

notas fiscais de aquisição do leite in natura, donde se conclui que o frete para tais operações é custeado pela recorrente, configurando, pois, custo na aquisição de tais bens. Em suma, a recorrente e a fiscalização admitem que o frete em questão é formalmente custeado pela recorrente, o que torna este fato inconteste.

20. A discussão, todavia, gravita em torno do fato da recorrente repassar os custos de tais fretes para seus fornecedores, o que, por sua vez, impediria atribuir à referido frete a natureza de custo de aquisição. É o que se depreende do seguinte trecho do Relatório Fiscal (fl. 12):

5.1.2.3. FRETE NA COMPRA DE LEITE IN NATURA

Através da análise dos lançamentos contábeis de 2004 e 2005, constatamos que os serviços de frete primeiro e segundo percursos, na compra de leite in natura, é descontado dos fornecedores deste insumo. Seguem na Tabelas 6 - "Relação de Lançamentos Contábeis Extraídos do Livro Razão de 2004" e na Tabela 7 - "Relação de Lançamentos Contábeis Extraídos do Livro Razão de 2005", exemplos de lançamentos contábeis retirados dos livros razão de 2004 e 2005 do contribuinte que mostram este desconto.

Assim, podemos afirmar que o ônus do frete foi suportado pelos fornecedores de leite e não a CCPR-MG, que procura se creditar desses serviços. Logo, a fiscalização glosou os créditos relacionados ao frete na compra de leite, que estão relacionados na tabela 3.

21. Não é demais lembrar que estamos tratando de uma cooperativa central, que recebe os bens dos seus cooperados (cooperativas singulares) para vendê-los no mercado.

Uma parcela do montante recebido por esta venda feita no mercado é devolvido ao cooperado em razão da sua produção, oportunidade em que a recorrente faz o desconto do valor pago a título de frete e que é aqui questionado. Tal fato, inclusive, é assumido pela própria recorrente, conforme se extrai de um excerto da sua peça recursal (fl. 631):

O fato de ter existido, em determinado período, acordo comercial entre a CCPR e cooperados, que tomam como parâmetros, dentre outros aspectos, parte do valor de frete incidente sobre a operação, não é suficiente para desnaturar a CCPR como contratante de fato e direito do frete e, por conseguinte, aquela que arca com o seu custo.

22. Logo, se a recorrente recupera o valor do frete que, formalmente, é por ela pago, não é possível dar a tal frete o tratamento material de custo de aquisição, o que torna válida a glosa aqui debatida.

23. Ressalte-se, todavia, que ainda remanesce uma questão neste tópico em particular, haja vista que, subsidiariamente, o contribuinte alega a existência de um equívoco no cálculo desta glosa. Assim, segundo o recorrente, a fiscalização teria partido da premissa que o custo com **todos** os fretes glosados teria sido repassado aos seus cooperados, o que não seria verdadeiro, já que tal repasse se limitaria apenas à parcela do leite transportado.

24. Em sede de diligência fiscal, a unidade preparadora de fato constatou esse equívoco, mas tentou "adequá-lo" sob o fundamento de que, ainda sim, não

seria devido o creditamento do frete no caso em concreto, uma vez que (fl. 666 relatório de diligência fiscal):

Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.

Para gerar direito ao crédito das contribuições no regime não-cumulativo, é necessário

que o valor do frete na compra esteja vinculado a um insumo cuja aquisição gerou crédito, quer seja básico ou presumido. Por consequência, o valor do crédito gerado pela despesa com frete na compra tem a mesma natureza e segue a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compõe.

25. O que a unidade preparadora sustenta, indevidamente, é que o crédito de frete deve seguir a mesma sistemática de creditamento do bem transportado, como se houvesse uma relação de subsidiariedade entre tais créditos. Logo, em se tratando de transporte de leite in natura e entendendo a fiscalização que este insumo está sujeito ao crédito presumido, conforme exposto no tópico imediatamente anterior do presente voto, a unidade preparadora concluiu que (fl. 667 relatório de diligência fiscal):

(...)

26. Tal entendimento, todavia, é indevido. A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão, até que porque não haveria qualquer sentido nisso, já que o frete sofreu a incidência integral da contribuição e, por isso, não pode ser comparado ao procedimento aplicável ao bem transportado. Não se comparam elementos distintos por absoluta impropriedade de meio (relatório de diligência fiscal) e inconsistência de conclusão.

28. Com base em tais fundamentos reconheço como válido apenas aquele crédito de frete tomado pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para seus associados”.

Dispositivo

Ex positis, conheço parcialmente do Recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e na parte conhecida, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Fl. 10 do Acórdão n.º 9303-009.846 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10680.723280/2010-50