



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

Processo n° 12585.720382/2011-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.411 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2018
Matéria COFINS_CRÉDITOS_BÁSICO E PRESUMIDO
Recorrente NOBLE BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

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

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 606/06, 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 IN SRF nº 660/2006.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **pertinência** ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) **emprego** direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) **essencialidade** em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

PROCESSO PRODUTIVO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. ETAPA AGRÍCOLA. CUSTOS. CRÉDITO

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de pertinência, emprego e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas

REGIME NÃO CUMULATIVO. ÓLEO DIESEL UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DA CANA. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito a aquisição de óleo diesel utilizados em máquinas e equipamentos empregados na fase agrícola da produção do açúcar e álcool.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS COM DIREITO A CRÉDITO. DIREITO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NA DESPESA DE FRETE.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, a despesa com transporte de bens utilizado como insumos na produção/industrialização de bens destinados à venda, suportado pelo comprador, e devida à pessoa jurídica, propicia a dedução de crédito se incluído no custo de aquisição dos bens.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUÉIS. CRÉDITO. EXIGÊNCIA LEGAL DE PAGAMENTO.

O desconto de crédito Cofins nas despesas de aluguéis de imóvel utilizados na atividade da pessoa jurídica é permitido desde que se comprove o pagamento. Exigência do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões Conselheiro Pedro Rinaldi.

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de COFINS não cumulativo relativo ao 3º trimestre de 2008, transmitido em 26/08/2010 (fls. 05 a 10), no valor de R\$ 14.013.937,54, e Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas aos alegados créditos (Relação à fl. 1353).

Por meio do despacho decisório da EQAUD/DIORT/DERAT/SPO, de fls. 1352 a 1369, o Pedido de Ressarcimento foi indeferido e a Declarações de Compensação

não homologadas, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

I - No tocante ao café, não obstante o valor da rubrica estar correto e ter sido corroborado por esta fiscalização, a forma de apuração do crédito está em desacordo com a legislação. Conforme demonstrado na fundamentação deste despacho, o contribuinte deveria ter efetuado as suas compras de café com a suspensão aludida nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, o que geraria crédito presumido e não crédito cheio.

Entende a fiscalização que a suspensão da incidência das contribuições, conforme delineada acima, é regra e não exceção, tendo, portanto, cunho obrigatório. A redação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, estabelecem marco imperativo: “A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:”.

Além disso, não constaria na legislação a possibilidade de, ao efetuarem vendas de produtos agropecuários a pessoas jurídicas relacionadas no caput do art. 8º, as pessoas jurídicas relacionadas nos incisos I a II do § 1º do mesmo artigo recolham as contribuições, gerando assim o crédito normal a seus clientes.

Desta feita, o crédito presumido não pode ser ressarcido e/ou compensado, mas somente utilizado como desconto da Contribuição devida.

A auditoria informa que o interessado compra café cru em grão de pessoas jurídicas que se enquadram no conceito de cerealista e/ou de pessoa jurídica/cooperativa que exerce atividade agropecuária e o contribuinte deveria ter efetuado as suas compras de café com a suspensão aludida nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, o que geraria crédito presumido e não crédito cheio.

No item 44, a fiscalização observa:

Não obstante na maioria das notas fiscais de compra de insumos constar: “VENDA SUJEITA A INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS, NÃO SUJEITA A SUSPENSÃO NOS TERMOS DO ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004.” conclui-se que essas operações deveriam, OBRIGATORIAMENTE, ter sido realizadas com suspensão e foram consideradas pela fiscalização como se assim tivessem sido. Então, essas operações geraram crédito presumido à NOBLE BRASIL S.A.

II – Glosa de Óleo Diesel

No tocante à produção de açúcar e álcool, a fiscalização constatou que empresa pleiteia créditos relativos ao óleo diesel combustível. Este combustível foi utilizado, segundo planilha entregue pelo contribuinte (fls. 115 a 125), na colheita da cana-de-açúcar.

No caso em análise, a interessada pleiteou crédito relativo às despesas com combustíveis utilizados nas máquinas, equipamentos e veículos empregados nas atividades de colheita da cana-de-açúcar, o que fornecerá o insumo necessário à fabricação do açúcar e do álcool, que serão destinados à venda.

A fiscalização entendeu que o combustível consumido não é aplicado nas máquinas, equipamentos e veículos diretamente ligados à produção do bem destinado à venda, sua relação com o produto industrializado pela empresa é apenas indireta, se comportando como insumo do insumo; não sendo, portanto, essa despesa passível de gerar crédito das contribuições em análise.

III – Glosa de Fretes

A empresa pleiteou também créditos relativos ao frete na compra de insumos.

Conforme consta no Despacho Decisório, o valor foi glosado sob o argumento de que não há permissivo na legislação.

IV – Dos créditos de Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica

O Auditor-fiscal constatou que a empresa mantinha dois contratos de locação de prédios, quais sejam: Konstru Empreendimentos Imobiliários Ltda, no valor de R\$ 17.280,00 (dezesete mil, duzentos e oitenta reais) e Balaton Empreendimentos Ltda, no valor de R\$ 137.104,66 (cento e trinta e sete mil, cento e quatro reais e sessenta e seis centavos) - fls. 267 a 292.

Ao confrontar os valores informados pela fiscalizada com os valores inseridos no DACON, constatou divergência que foi glosada, conforme quadro abaixo:

<i>Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica</i>			
<i>3º Trimestre de 2010</i>	<i>DACON</i>	<i>FISCALIZAÇÃO</i>	<i>GLOSA</i>
<i>Julho</i>	<i>R\$ 169.964,40</i>	<i>R\$ 154.384,66</i>	<i>R\$ 15.579,74</i>
<i>Agosto</i>	<i>R\$ 169.964,40</i>	<i>R\$ 154.384,66</i>	<i>R\$ 15.579,74</i>
<i>Setembro</i>	<i>R\$ 169.964,40</i>	<i>R\$ 154.384,66</i>	<i>R\$ 15.579,74</i>
<i>TOTAL</i>	<i>R\$ 509.893,20</i>	<i>R\$ 463.153,98</i>	<i>R\$ 46.739,22</i>

V - Dos créditos Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

Informa a fiscalização que, para apurar a base de cálculo do crédito sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação), foi utilizada a planilha APURAÇÃO PIS e COFINS NOBLE BRASIL S.A. apresentada pelo interessado (Anexo nº 12585.000005/2012-30 do presente processo), na qual o contribuinte destaca os centros de custo que embasam a base de cálculo do referido crédito. Foi solicitado o detalhamento

desses centros de custo para análise pormenorizada (Anexo nº 12585.000005/2012-30 do presente processo).

Após a análise, a fiscalização concluiu que o contribuinte se credita de bens imobilizados adquiridos antes de 30 de abril de 2004, fato que é proibido pela legislação, in verbis:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

Diante deste entendimento, os créditos advindos dos bens adquiridos até 30 de abril de 2004 foram glosados.

A contribuinte, inconformada com o teor do Despacho Decisório, apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 138/1428 na qual argumenta, em síntese, quanto ao café:

A interessada é empresa que tem por objeto social, dentre outros, o beneficiamento e comercialização, tanto no mercado interno quanto no externo, das mercadorias classificadas no código 09.01 da NCM e da TIPI (café). Por estar inserida na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, apropria créditos vinculados a receitas decorrentes das vendas de café no mercado externo;

Embora a legislação vigente à época dos fatos tenha previsto a possibilidade de suspensão da incidência do PIS e da COFINS nas vendas realizadas por fornecedores enquadrados no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, as aquisições de café efetuadas pela interessada no mercado interno foram realizadas sem a suspensão das referidas contribuições e tributadas normalmente

Entende que a sistemática adotada pelo fornecedor dos insumos agrícolas é que terá o efeito jurídico de refletir o montante dos créditos que podem ser apropriados pela empresa adquirente.

Argumenta que, se referida suspensão é sujeita ao atendimento de determinadas condições e requisitos pré-estabelecidos, ela não pode ser obrigatória. A imposição de ônus para a fruição de um determinado benefício fiscal implica conceder ao sujeito passivo o direito de escolher entre arcar com referidos ônus para aproveitar a suspensão ou, de outro modo, não aproveitar a suspensão e pagar os tributos incidentes na operação para que não tenha de arcar com os ônus que lhes são exigidos pela legislação tributária;

Sob o argumento de que a suspensão seria obrigatória, no caso dos autos a fiscalização deixou de examinar se os fornecedores da interessada atenderiam, ou não, às condicionantes necessárias para a aplicação do benefício.

Apenas ao vendedor fornecedor da interessada é que cabe aplicar a regra da suspensão, porque ele é que se qualifica como o sujeito passivo das aludidas contribuições e também dos ônus inerentes ao atendimento das condições e termos necessários para a fruição do benefício (emissão de nota fiscal com especificação dos requisitos legais, obtenção de declarações dos adquirentes, etc).

Ao adquirente das mercadorias cabe apenas identificar, com base na nota fiscal emitida pelo fornecedor dos insumos agrícolas, as aquisições sobre as quais calculará o crédito normal das contribuições e aquelas sobre as quais deverá calcular o crédito presumido, pois não tem condição, jurídica ou física, de praticar ou fiscalizar a suspensão da incidência do PIS e da COFINS.

Verifica-se, nesse contexto, que a apuração de créditos normais de PIS e COFINS levada a efeito pela ora interessada está em plena consonância com a legislação vigente à época dos fatos, haja vista que as suas aquisições de café sofreram a incidência do PIS e da COFINS e, portanto, geraram direito ao crédito normal destas contribuições, e não ao crédito presumido como quer fazer crer a fiscalização;

Argumenta, sobre as demais glosas, que a conceituação do termo “insumos” é amplo, citando o “Método Subtrativo Indireto” ou “base sobre base” e entende que a os créditos de PIS e COFINS têm similaridade com dedução de despesas para a apuração da base de cálculo do IRPJ.

Segundo ela, tal entendimento deveria ser aplicado nas glosas efetuadas com óleo diesel combustível, frete, depreciação de bens do ativo, pois são despesas úteis e necessária à manutenção da fonte de produção do faturamento oferecido pela Defendente à tributação.

Pontualmente, quanto ao óleo diesel, no item 117, ela assim argumenta:

A primeira etapa da produção do açúcar e álcool da Defendente consiste no plantio da cana de açúcar, atividade esta que engloba desde o preparo do solo, o efetivo plantio, a adubação e fertilização e os tratos culturais.

Entende que não se trata de “insumo do insumo” e cita jurisprudência do Carf.

Quanto aos créditos relativos ao frete na aquisição, alega que a despesa com frete na aquisição de insumo é o próprio custo. Cita normas complementares e soluções de consulta da RFB.

No item relativo à glosa de prédios locados de pessoas jurídicas, entende que a os valores informados estão corretos e junta à peça recursal os “Instrumentos Particulares de Contrato de Locação Não Residencial” e solicita a reforma da decisão com base no Princípio da Verdade Material.

Diante de todo o exposto, requer seja a presente Manifestação de Inconformidade julgada e acolhida na sua totalidade, para que seja reconhecido integralmente o direito ao crédito pleiteado e homologadas as respectivas compensações.

É o relatório

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por intermédio da 4ª Turma, no Acórdão nº 14-45.600, sessão de 24/10/2013, julgou improcedente a impugnação do contribuinte. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

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

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

PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. VENDAS COM SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE. CRÉDITO PRESUMIDO.

A suspensão da incidência de COFINS nos casos previstos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, tem caráter obrigatório e aplica-se às vendas para a agroindústria com finalidade de industrialização. Desde 4 de abril de 2006 é obrigatória a suspensão de incidência de COFINS quando ocorridas as condições previstas no art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006. Conforme o art. 8º da Lei nº 10.925 de 2004, a pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor de COFINS não cumulativo, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

REPETIÇÃO DE INDEBITO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

Inconformada com a decisão, a contribuinte apresenta recurso voluntário, no qual repisa seus argumentos da peça impugnatória e ataca a decisão recorrida, em que se destaca:

1. A não obrigatoriedade da aplicação da suspensão da Cofins prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 aos fornecedores, com a implicação de se permitir o direito ao crédito nas aquisições do café pela recorrente;
2. Não cumpridas as condições estabelecidas na IN 660/06, a suspensão não se aplica aos fornecedores;
3. A fiscalização não verificou se os fornecedores preenchiam as condições para gozo do benefício;
4. A legislação aponta para a não obrigatoriedade da suspensão, daí a razão para impor condições de ordem material e formal;
5. O art. 9º da Lei 10.925/04 introduziu regime de suspensão condicional de PIS/Cofins no caso de venda de produto in natura, dentre eles o café;
6. Os termos e condições para a fruição da suspensão foram regulamentados pela IN 660/2006, que impôs requisitos a serem atendidos pelos vendedores - condições materiais;
7. A condição formal é a obrigatoriedade dos fornecedores de requerer aos adquirentes as declarações previstas no anexo da IN SRF 606/06. A fiscalização não comprovou que as declarações foram prestadas;
8. Os fornecedores não cumpriram com requisito de inserção no corpo da nota fiscal de que se tratava de operação com suspensão da Contribuição; ao contrário, continha expressão de venda sujeita à incidência de PIS/Cofins;
9. O fato demonstra que os fornecedores optaram pela tributação do PIS/Cofins;
10. Apresenta Soluções de Consulta que entende demonstrar o caráter facultativo da suspensão;
11. Apresenta opinião doutrinária acerca da prerrogativa em optar pela suspensão;
12. O acórdão equivoca-se em afirmar que a norma nasceu com natureza obrigatória;

13. As operações foram submetidas à tributação, inclusive com declaração os fornecedores;

14. A invalidação dos créditos apurados estão fundamentados na suposta suspensão da incidência de PIS/Cofins que não se concretizaram;

16. A manutenção da decisão implica ofensa direta à legislação que impõe a não cumulatividade das Contribuições;

17. A IN RFB 977/2009 trouxe apenas certa obrigatoriedade para a suspensão pois manteve condições a serem cumpridas;

18. Alega que somente com a edição das Lei nº 12.599/2012 e IN 1.223/2011 e que a suspensão da incidência da PIS e Cofins tornou-se obrigatória e incondicional;

19. A fiscalização alegou o caráter interpretativo dos dispositivos editados em 2012.

20. A aplicação do art. 146 CTN justifica-se pelo entendimento da RFB à época dos fatos expresso nas soluções de consulta que entende apontaram para a natureza condicional da suspensão;

21. As Soluções de Consultas veiculam claro posicionamento de que se não cumpridas ou obedecidas as condições estabelecidas na IN 660/06 não se aplica a suspensão;

22. O procedimento implica alteração de critério jurídico, autorizado pelo 146 do CTN somente para fatos futuros.

23. O conceito de insumos originário do IPI utilizados no procedimento fiscal com base na IN SRF nº 404/2004;

24. O crédito com despesas incorridas (i) na aquisição de combustíveis (óleo diesel) utilizados em máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo; (ii) no serviço de fretes na compra de insumos; e (iii) com aluguéis

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira - relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento indeferido e declarações de compensação não homologas, com os fundamentos que constam do despacho decisório.

A controvérsia remanesce quanto (i) ao aproveitamento do crédito de Cofins na aquisição de café de fornecedores obrigados a venderem com a suspensão da contribuição e (ii) ao aproveitamento do crédito básico nas despesas com combustíveis, transporte de insumos e aluguéis de imóveis de terceiros.

Suspensão do PIS/Cofins na venda de café e demais matérias relacionada

A autoridade fiscal elaborou demonstração precisa e didática do histórico legislativo da incidência de PIS e Cofins nas vendas de produtos agropecuários efetuados por pessoas físicas e jurídicas a sociedades que se dedicam à industrialização de produtos cujas aquisições são insumos com direito a crédito. A seguir os excertos dos fundamentos da autoridade fiscal ao proferir seu despacho decisório (fls.1.391/1.404), com os quais me alinho e os faço minhas razões de decidir:

19. No tocante à agroindústria (ramo de atuação do contribuinte), a legislação traçou novas regras para a apuração do crédito.

20. Destaquemos, inicialmente, que é bastante comum no mercado agropecuário produtores rurais (pessoas físicas) fornecerem insumos agropecuários a pessoas jurídicas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime não-cumulativo. Estas pessoas físicas (fornecedoras) não são contribuintes destas contribuições e, portanto, suas vendas não PRODUZIAM direito ao creditamento pelos adquirentes. Este fato desequilibrava as relações comerciais no agronegócio, uma vez que as pessoas jurídicas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime não-cumulativo davam preferência para as aquisições de insumos agropecuários de outras pessoas jurídicas, por que assim teriam direito ao creditamento relativo a estas aquisições.

21. A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, em seu art. 25, incluiu os §§ 10 e 11 ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, com a seguinte redação:

“Art. 25. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 5º-A e com as seguintes alterações dos arts. 1º, 3º, 8º, 11 e 29:

“Art. 3º

§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos

no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10:

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º;

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal."

22. Observamos, aí, dois aspectos importantes:

a) o crédito presumido foi estabelecido, inicialmente, nas vendas dos bens relacionados realizadas por pessoas físicas;

b) o crédito era apurado mediante aplicação de alíquota correspondente a 70% (setenta por cento) da alíquota prevista para a contribuição sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos na produção de produtos destinados à venda, conforme estabelecia o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

(...)

23. Com a sanção da Lei nº 10.833, de 2003, os §§ 5º e 6º do art. 3º possibilitaram também na Cofins a apuração do crédito presumido nas mesmas bases que já haviam sido estabelecidas para a Contribuição para o PIS/Pasep:

(...)

24. A solução proposta (que já não está mais em vigor) não surtiu efeito na amplitude planejada. Isso porque no agronegócio operavam também como fornecedores pessoas jurídicas, cujas vendas da mesma espécie davam direito à apuração de créditos normais (cheios), em valor superior aos créditos presumidos gerados nas aquisições de insumos de pessoas físicas. A alternativa adotada para que o mercado adquirisse o equilíbrio foi, então, suspender a incidência das contribuições nas vendas daqueles produtos realizadas por pessoas jurídicas, visando afastar a apuração dos créditos normais, e possibilitar a apuração e dedução de créditos presumidos não-cumulativos originados nas vendas efetuadas com suspensão.

25. Assim, fornecedores pessoa física e fornecedores pessoa jurídica estariam equiparados, recebendo o mesmo tratamento tributário no tocante aos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins originados para seus clientes.

26. Os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, revogaram as disposições mencionadas nas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, reformulando em parte a solução anteriormente desenhada:

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

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, 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, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

§ 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:

I - 60% (sessenta 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 produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

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

§ 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.

*Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **fica suspensa na hipótese de** venda dos produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.”*

27. Há alguns aspectos importantes a serem destacados:

a) as cooperativas produtoras, que adquiram bens nestas condições, passaram também a ter direito de apurar e descontar o crédito presumido;

b) o rol de pessoas, cujos fornecimentos daqueles bens possibilitam o direito à apuração do crédito presumido por seus adquirentes, foi estendido:

b.1) aos cooperados pessoas físicas;

b.2) ao cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, 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, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

b.3) às pessoas jurídicas que exerçam cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

b.4) às pessoas jurídicas e cooperativas que exerçam atividades agropecuárias.

c) a suspensão da incidência das contribuições quando originadas em aquisições realizadas das pessoas jurídicas mencionadas nos itens b.2 a b.4 é obrigatória.

28. A legislação ainda recebeu alguns aperfeiçoamentos. A redação final dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, é a seguinte:

“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 códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005);

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

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:

I - 60% (sessenta 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 produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinquenta 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 a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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.

§ 8º É vedado às pessoas jurídicas referidas no caput o aproveitamento do crédito presumido de que trata este artigo quando o bem for empregado em produtos sobre os quais não incidam a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, ou que estejam sujeitos a isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência dessas contribuições. (Incluído pela Medida Provisória nº 552, de 2011)

§ 9º O disposto no § 8º não se aplica às exportações de mercadorias para o exterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 556, de 2011) (Produção de efeito)

*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)

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

29. *A pós estabelecer este horizonte cronológico da legislação pertinente à agroindústria, passando em revista desde sua origem até sua configuração atual, concluímos que:*

a) A suspensão da incidência das contribuições, conforme delineada acima, é regra e não exceção, tendo, portanto, cunho obrigatório. A redação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, estabelece marco imperativo:

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

a.1) Não consta na legislação a possibilidade de, ao efetuarem vendas de produtos agropecuários a pessoas jurídicas relacionadas no caput do art. 8º, as pessoas jurídicas relacionadas nos incisos I a II do § 1º do mesmo artigo recolham as contribuições, gerando assim o crédito normal a seus clientes. Se assim fosse, estar-se-ia voltando à origem do problema, uma vez que as pessoas físicas não têm essa possibilidade. Assim, revela-se a sapiência da Lei que forçou um equilíbrio por justiça fiscal.

b) O crédito presumido só é gerado na aquisição de insumos para produção. A base legal consta, também, do caput do art. 8º, quando menciona expressamente o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e se estende a todas as aquisições realizadas na forma do § 1º. Desta maneira, as aquisições para revenda não estão inseridas no contexto da suspensão de incidência e nem da geração do crédito presumido.

(...)

30. *A Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, em seus art. 4º e 6º, confirma este entendimento ao limitar a aplicação da suspensão:*

“Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

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.

§ 3º *É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)*

...

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

I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e

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.”

Evidencia-se na evolução legislativa que a suspensão das Contribuições nas vendas efetuadas por pessoas jurídicas teve por finalidade equilibrar a concorrência no fornecimento de produtos por pessoas físicas e jurídicas, ou ao menos, não desfavorecer aquelas (pessoas físicas).

Assim, os textos legais, que já se sabe não comportam expressões ou palavras inúteis, utilizou com exatidão de alcance e sentido vocábulos que impliquem a obrigatoriedade, e não a permissão, para que diante de operações realizadas sob determinadas características, tornasse imperativa a suspensão de PIS e Cofins, conforme escolha tributária do legislador.

Há de se pontuar que a lógica jurídica que impõe a interpretação da norma extraída da legislação é, conforme entendo, sintetizada no seguinte silogismo:

- Premissas: (i) efetuada operação de venda de determinados produtos de origem agropecuária, cujo (ii) vendedor seja pessoa jurídica e (iii) o adquirente pessoa jurídica que se amolda à situação tributária específica e (iv) realiza industrialização com o produto adquirido, decorre a:

- conclusão de que a venda deverá ser com a suspensão do PIS e da Cofins.

Ao meu sentir, outra interpretação seria equivocada, pois escorada na interpretação usual do instituto da suspensão, que normalmente é forjado na legislação de diversos tributos como uma medida de benefício para que, cumprido e mantidos os requisitos da concessão, seja afastada a incidência do tributo.

Todavia, não é desse viés a suspensão que foi introduzida na legislação do PIS e Cofins, e, ainda que a denomine impropriamente de "condicional", o termo se refere às situações (não requisitos ou condições) preliminares de aplicabilidade, que a torna obrigatória.

Ocorre que no caso da legislação do PIS e Cofins atinentes ao crédito na aquisição de insumos agropecuários, teve o legislador ordinário a clara intenção de impor, não um benefício ou liberalidade tributária ao fornecedor quando pessoa jurídica, mas sim uma restrição à pessoa jurídica adquirente - a de não tomar crédito integral na aquisição do produto de pessoa jurídica em detrimento da aquisição quando de pessoa física, cuja venda, normalmente, não confere o direito ao crédito básico das contribuições.

A leitura atenta do texto do art. 9º da Lei nº 10.925/04, seja na edição original ou na redação dada pelos diplomas posteriores, leva à única e indubitável conclusão de que

ocorrendo uma situação fática-jurídica delimitada implica a suspensão das Contribuições, pois as expressões "fica suspensa na hipótese de" e "fica suspensa no caso de" não comportam outra interpretação válida. Segue o excerto do caput do artigo:

*Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **fica suspensa na hipótese de** (...)*

*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)*

No caso, 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 por "poderá ficar" ou "ficará", o que certamente daria sentido totalmente diverso, em especial com as implicações normativas.

Retornando ao caso dos autos e como assentado no início deste voto, a recorrente tão-somente irressignou-se em relação à obrigatoriedade da emissão de notas fiscais de seus fornecedores de insumo (o café) que, segundo seu entendimento, sendo facultativa e não exercida havia de ser tributada concedendo-lhe o direito ao aproveitamento ao crédito básico.

Nos autos não constam qualquer refutação ao fato de que os fornecedores não se enquadrariam na lista de pessoas jurídicas sujeitas à suspensão das Contribuições, prescrito no art. 3º da IN SRF nº 660/2006:

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 - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 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.

Os fornecedores da recorrente enquadram-se no inciso I e III do § 1º do art. 3º da IN SRF nº 660/06, como informado no despacho decisório (fl. 1.402):

40. Afinal, o interessado compra café cru em grão de pessoas jurídicas que se enquadram no conceito de cerealista e/ou de pessoa jurídica/cooperativa que exerça atividade agropecuária. Alguns de seus fornecedores são: Comercial de Café Stockl LTDA; Gold Coffee Comércio de Café LTDA; Líder Comercial de Café LTDA; SASC – Sociedade Agrícola Senhora da Conceição LTDA; dentre outros.

Igualmente, nenhum argumento ou contestação foi apresentado quanto à verificação realizada pela autoridade fiscal no item "41" (fl. 1.402) no tocante ao preenchimento dos requisitos dos incisos I a III 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.

Ora, na hipótese das vendas efetuadas de café por pessoa jurídica cerealista ou cooperativa (requisitos do art. 3º, § 1º da IN) a adquirente pessoa jurídica que não reúne os requisitos (art. 4º da IN) para que a venda seja com a suspensão de PIS/Cofins, é dever dos vendedores municiarem-se dos elementos e documentos que os dispensariam do dever legal estatuído na norma suspensiva, pois que no descumprimento sujeitam-se às sanções legais.

Toda a argumentação despendida pela recorrente quanto à emissão de notas fiscais com informação de venda sujeita à incidência de PIS e Cofins pelos seus fornecedores pessoas jurídicas são inócuas pois que a inobservância de regramento legal em relação ao setor agroindustrial não comporta a transmissão de direito creditório por se tratar de procedimento contrário ao legalmente prescrito. Não havia a permissão a esses fornecedores à opção pela suspensão, vez que evidente imposição legal no caput do art. 9º da Lei nº 10.925/04.

Melhor explicando, as pessoas jurídicas que ao arrepio da lei emitiram notas fiscais sem a informação de suspensão, ou com a indicação de que se tratava de operação sujeita à incidência de PIS/Cofins, não tem o condão de atribuir o crédito básico (em valores integrais). Se a lei impõe à operação a suspensão e autoriza o adquirente o direito ao crédito presumido, somente esta modalidade creditória poderá tomá-lo.

Outrossim, o dever da fiscalização de verificar a regularidade das notas fiscais emitidas, a escrituração e a apuração das contribuições na pessoa jurídica vendedora está fora do escopo do procedimento que trata este processo, e tampouco corrobora qualquer pretensão da recorrente.

Ademais, a praticidade tributária permite que o Fisco escolha qual o sujeito interveniente em determinado conjunto de operações irá auditar. Não por outro motivo a tão conhecida substituição tributária, há muito instituída no direito pátrio, e, ainda que contestadas em tribunais superiores, permanece vigente no ordenamento jurídico pátrio.

Quanto às soluções de consulta, nada haveria a acrescentar aos fundamentos da decisão recorrida. Seu conteúdo material não afirma a facultatividade da indigitada suspensão, basta a leitura atenta do teor de todas elas; formalmente, ainda que outras fossem as interpretações, não teriam efeitos à recorrente, vez que não figurava como consulente.

E neste sentido nenhum amparo à pretensão da recorrente o avocado art. 146 do CTN, pois não se está diante de situação de mudança de critério jurídico anteriormente fixado pelas autoridades da Receita Federal

Em hipótese alguma a legislação negligenciou a sistemática da não-cumulatividade do PIS/Cofins; ao contrário, o art. 9º da Lei nº 10.925/04 com o objetivo de conceder crédito onde não havia - nas aquisições de pessoas físicas - tratou de aplicar o instituto do crédito presumido que por opção do legislador, já demonstrado em sua teleologia, estendeu às pessoas jurídicas, ainda que compreendido como um limitador.

Não há que se falar em introdução da suspensão obrigatória somente com o advento da IN RFB nº 979 de 2009 ou pela Lei 12.599/2001. A obrigatoriedade da suspensão está no texto original "A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **fica suspensa** (...)", a evolução legislativa trouxe maior simplificação e especificidade à regra, conquanto rotulado ou nomeado pelo caráter interpretativo.

Nesta linha argumentativa, e com mesmos fundamentos, outras decisões no âmbito do CARF foram proferidas, com destaque a duas:

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

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, 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 IN SRF nº 660/2006. (Acórdão 3402-003.153, processo nº 10183.905478/2011-41. Sessão de 20/07/2016. Cons. Relator Waldir Navarro Bezerra)

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL INSUMOS APLICADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM ANIMAL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DEFINIDO SEGUNDO O TIPO DA MERCADORIA PRODUZIDA. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial de produção de bens de origem animal destinados à alimentação humana ou animal, especificado no § 3º, I, do art. 8º da Lei 10.925/2004, independentemente da natureza do insumo

agropecuario, tem o direito de apropriar-se do crédito do presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, calculado pelo percentual de 60% da alíquota normal das referidas contribuições, a ser aplicado sobre o custo de aquisição do insumo utilizado no processo de produção. (Acórdão 3302-003.607. Proc. nº 11516.721881/2011-73. Sessão de 20/02/2017. Cons. relator voto vencedor José Fernandes do Nascimento)

Isto posto, acertada a decisão recorrida que mantém a glosa dos créditos básicos nas aquisições de café das pessoas jurídicas obrigadas a realizar vendas do produto com a suspensão da Contribuição para a Cofins.

Conceito de insumos

Requer a recorrente o aproveitamento de créditos das Contribuições decorrentes das despesas com aquisição de combustíveis utilizados em máquinas e equipamentos empregados na etapa agrícola de produção de açúcar e álcool e prestação de serviços de transporte de insumos

Este Conselho, incluindo esta Turma, entende que o conceito de insumo é mais elástico que o adotado pela fiscalização e julgadores da RFB nas suas Instruções Normativas nºs. 247/2002 e 404/2004, mas não alcança a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda, como requer a recorrente.

Isto posto, há de se fixar os contornos jurídicos para delimitar os dispêndios (gastos) que são considerados insumos com direito ao crédito das contribuições sociais, quer no processo produtivo ou na prestação de serviço.

Neste ponto acolho o conceito estabelecido pelo Ministro do STJ Mauro Campbell Marques no voto condutor do REsp nº 1.246.317-MG, que fora sintetizado pelo Conselheiro relator ALEXANDRE KERN, no acórdão nº 3402-002.663, sessão de 24/02/2015, o qual adoto neste voto e transcrevo:

*Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 MG (2011/00668193). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que **nem todos** os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento:*

a) serviços utilizados na prestação de serviços;

b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

c) bens utilizados na prestação de serviços;

d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;

f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O Min. Campbell Marques extrai o que há de nuclear da definição de “insumos” para efeito de creditamento e conclui:

a) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los **pertinência ao processo produtivo**;

b) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição **essencialidade ao processo produtivo**; e

c) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto **possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**.

Explica ainda que, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Particularmente, entendo ainda mais apropriada a especificidade do conceito deduzido pelo Min. Mauro Campbell Marques, plasmado no REsp 1.246.317MG, segundo o qual (sublinhado no original):

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, **não** é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

Firmado nos fundamentos assentados, quanto ao alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS, entendo que a

acepção correta é aquela em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de:

1. **pertinência** ao processo produtivo ou prestação de serviço;
2. **emprego** direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço;
3. **essencialidade** em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade - fabricação, produção ou prestação de serviço - de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Passo à análise da possibilidade de apropriação de créditos das contribuições nas despesas com bens e serviços na fase agrícola, em que se inicia o processo industrial do agronegócio, como é o caso da contribuinte.

Na linha de raciocínio assentada, depreende-se que o processo produtivo considera todo o ciclo de produção e compõe o objeto de uma única pessoa jurídica, sendo indevido interpretá-lo como etapas distintas que se completam e o direito ao crédito é concedido àquela em que se pressupõe uma industrialização mais efetiva ou a que resulta no bem final destinado à venda. Não há fundamento para tal, sequer autorização nos textos legais.

As leis que regem a não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de pertinência, emprego e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

Com base nesses fundamentos entendo pela possibilidade da recorrente apropriar-se dos créditos de PIS e Cofins decorrentes das despesas com peças e serviços empregados em caminhões, máquinas e implementos utilizados exclusivamente na etapa agrícola do plantio à colheita da cana de açúcar, utilizados no processo industrial da recorrente, atendidos todos os demais requisitos da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 pertinentes à matéria e que não incorram nas vedações previstas nos referidos textos.

Combustíveis (óleo diesel)

Pretende a recorrente tomar crédito com as despesas na aquisição de combustíveis - óleo diesel - utilizados nas máquinas, equipamentos e veículos empregados na atividades de colheita de cana-de-açúcar.

O fundamento da glosa foi a não aplicação do insumo em máquinas e equipamentos ligados à produção bem destinado à venda, no caso açúcar ou álcool.

Sob este único fundamento há de se refutar a glosa, pois que entendo a fase agrícola não estar dissociada da produção, conforme argumentos expostos no tópico de conceituação de insumos.

Concluo que o óleo diesel utilizados nas máquinas e equipamentos empregados na fase agrícola da produção de açúcar e álcool é insumo apto a conceder o direito ao crédito de PIS e de COFINS nos termos da legislação aplicada.

Despesas com fretes de insumos

No item "52" do despacho decisório a fiscalização glosou os créditos relativos ao frete na aquisição de insumos sob o fundamento de que a legislação apenas permite o crédito de frete na venda.

Na atividade industrial, conquanto não haja expressa previsão legal à tomada de crédito nas despesas com frete na aquisição de insumos, a interpretação que se dá ao art. 3º, I e § 1º, I das Leis 10.637/02 e 10.833/03 cumulada com o art. 290 do RIR/1999 possibilita o entendimento de que é legítima a apropriação dos créditos do PIS e das Cofins, calculados sobre o valor do frete relativo ao serviço de bens a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Os textos legais:

Lei 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, (...);

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

(...)

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições.

Assim, sendo o bem transportado um insumo com direito a crédito, também o será o gasto com transporte, se suportado pelo adquirente e pago à pessoa jurídica.

Despesas com aluguéis

Alega que o acórdão recorrido negou-lhe o direito creditório por ausência de comprovantes de pagamentos com a rubrica.

Convencido de seu direito aduz que a Fiscalização tinha a seu dispor lançamentos contábeis e fiscais, além do contrato.

Tece argumentos de que o direito ao crédito decorre do gasto incorrido e entende despcienda a comprovação do pagamento.

Sem razão a recorrente. As disposição legal que permite o desconto de crédito em relação aos aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa prescreve a condição para a fruição do direito, qual seja, o pagamento. Senão vejamos o que dispõe as Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03:

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

(...)

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

Assim, o mero registro na escrita contábil e fiscal não é suficiente a comprovar o pagamento, situação que exige documento hábil e idôneo, que inclusive dê suporte aos registros lançados na escrita da pessoa jurídica.

Na matéria, é de se negar o crédito com despesas de aluguéis cujos pagamentos não foram comprovados. Acertada a decisão recorrida.

Conclusão

Por tudo ante exposto voto para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso do contribuinte para conceder o direito à dedução dos créditos calculados sobre as despesas com (i) combustíveis (óleo diesel) utilizados em equipamentos empregados na fase agrícola de produção e (ii) transportes de insumos, suportados pelo adquirente e devidos a pessoas jurídicas.

Processo nº 12585.720382/2011-16
Acórdão n.º **3201-003.411**

S3-C2T1
Fl. 27

Paulo Roberto Duarte Moreira