



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.720382/2011-16
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.704 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 09 de dezembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COFCO INTERNATIONAL BRASIL S.A

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

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

VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS. DIREITO A CRÉDITO.

As despesas com frete na aquisição bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda, integrantes do custo, dão direito ao creditamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (relator) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deram provimento parcial para reconhecer o frete tão somente no limite da tributação do insumo. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Fazenda Nacional (fls. 1.609 a 1.624) e pelo contribuinte (fls. 1.735 a 1.763) contra o Acórdão n.º 3201-003.411, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 1.582 a 1.607), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

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 n.º 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 n.º 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 IN SRF n.º 660/2006.

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 a pessoa jurídica, propicia a dedução de crédito se incluído no custo de aquisição dos bens.

Contra esta decisão haviam sido opostos Embargos de Declaração pelo contribuinte (fls. 1.628 a 1.634), os quais foram rejeitados (fls. 1.719 a 1.728).

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 1.637 a 1.641), a PGFN defende que não geram direito a crédito as despesas com frete de na aquisição de insumos, mas tão-somente aquelas na operação de venda.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 1.700 a 1.716), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, pois *“A leitura do inteiro teor do pretense Acórdão paradigma, por sua vez, revela que, além de não ter sido demonstrada analiticamente a suposta divergência na interpretação da Legislação Tributária, ela, em verdade, não existe. Isso porque não há similitude fática entre os casos”*.

Ao seu Recurso Especial foi dado seguimento parcial (fls. 1.883 a 1.893), apenas quanto à matéria *“Glosa dos créditos de PIS e Cofins nas aquisições de café”*.

Defende o contribuinte que não tendo o fornecedor exigido e nem o comprador fornecido a declaração do Anexo I da IN/SRF n.º 660/2006 e não constando da Nota Fiscal que a venda foi efetuada com suspensão (que não teria caráter obrigatório) da contribuição, presume-se normal a operação de compra e venda e o direito ao crédito básico (integral, e não o presumido).

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 1.900 a 1.907).
É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

1) Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao **conhecimento**, só pela leitura da ementa do Acórdão paradigma já resta clara a divergência. Assim, preenchidos todos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, o frete na aquisição de insumos, quando suportado pelo comprador, integra o custo de aquisição, dando direito a crédito (inciso II da Lei nº 10.833/2003), não tendo qualquer correlação com o direito às despesas com frete na operação de venda (inciso IX), que é do produto final.

2) Recurso Especial do Contribuinte.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial, na parte admitida.

No **mérito**, no Acórdão recorrido são citados dois (n.ºs 3302-003.607 e 3402-003.153) que foram objeto de Recurso Especial do Contribuinte, aos quais foi negado provimento por esta Turma. Trata-se dos Acórdãos nº 9303-009.310, de 14/08/2019, de minha relatoria, e nº 9303-010.474, de 18/06/2020, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, do qual transcrevo os excertos de interesse:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

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

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

Voto

“(ii) Aquisições de insumos de pessoas jurídicas com suspensão ...

No Acórdão recorrido prevaleceu o entendimento no sentido de negar o direito ao crédito integral dos insumos (produtos agropecuários), adquiridos de pessoas jurídicas, mantendo-se somente no percentual da presunção, uma vez que caberia a aplicação da suspensão conforme IN nº 977, de 2009, juntamente com o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004

Pois bem. 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 Estado o ônus de ressarcir terceiros.

Nesse sentido, a venda com suspensão constitui direito do vendedor, quando presente as condições estabelecidas implicitamente no referido preceito legal e expressamente no referido preceito regulamentar.

Assim, se tal operação de venda foi indevidamente tributada pelo vendedor, essa condição não permite que o adquirente se aproprie do crédito normal (integral) das contribuições, por se tratar de procedimento contrário ao prescrito nos mencionados comandos normativos. No caso, se houve pagamento de contribuição indevida, em tese, o direito de repetir o indébito pertencente à pessoa jurídica vendedora.

Com efeito, nos termos da legislação em vigor (artigo 3º, § 2º, II e § 3º, I das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, bem como os bens que não sejam adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Veja que a Lei é clara ao afastar o direito ao crédito não em razão da incidência ou não da contribuição, mas sim em razão do seu PAGAMENTO, de modo que, em se tratando da aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e à suspensão, é óbvio que não houve pagamento algum por parte da recorrente que lhe justifique o crédito pretendido.

Assim, por falta de amparo legal, essa circunstância não assegura à pessoa jurídica compradora o direito de apropriar-se do crédito normal (integral) das contribuições.

Ao meu sentir, o Contribuinte pretende 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 indevidamente recolhida.

Portanto, a glosa do crédito deve ser mantida para esta matéria.”

O cerne da discussão aqui é o caráter obrigatório, preenchidos certos requisitos da legislação (aplicáveis ao vendedor e ao adquirente), da suspensão nas vendas de café pelas pessoas jurídicas.

Em princípio soa um tanto incoerente que a suspensão não seja um permissivo, que, sob determinadas condições, venha a beneficiar o vendedor pela ausência de tributação, mas o que aqui objetivou o legislador foi equiparar os fornecedores pessoas físicas e jurídicas no que tange à apropriação de créditos pelos adquirentes (presumido e não integral). O Acórdão recorrido aborda isto de forma tão clara que me leva aqui a reproduzir excertos do Voto Condutor, que dispensam digressões adicionais:

“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" ..., 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, entenda-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 (fls. 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 ...

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 inúteis 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."

À vista do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para reconhecer o frete tão somente no limite da tributação do insumo; e para negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Redator designado.

O colegiado, por maioria de votos, divergiu do i. relator quanto ao direito a crédito de COFINS sobre os valores relativos a fretes na aquisição de insumos desonerados. O relator entendeu que os fretes na aquisição de insumos geram créditos tão somente no limite da tributação do insumo

Não é o nosso entendimento.

Ainda que algumas mercadorias/insumos adquiridos estejam sujeitos à alíquota zero, tal desoneração não impossibilitaria, por si só, o direito ao crédito do PIS e da COFINS quando tais prestações estejam sujeitas à incidência das contribuições.

Na interpretação do dispositivo legal que permite o creditamento das contribuições na aquisição da mercadoria para revenda ou do insumo, partimos da composição de seu custo de aquisição. O Decreto-Lei nº 1.598/1977 prevê que o custo de aquisição de mercadorias ou de produção compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte (artigos 289 e 290 do RIR/99, e 301 e 302 do RIR/2018):

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Custo dos Bens ou Serviços

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda **compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte** e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo; [...]

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, de forma a estabelecer o tratamento contábil para os estoques, emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 16 com a seguinte definição de custo de aquisição (texto da revisão 1):

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1) [...]

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros **diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços**. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)

Dessa forma, partindo-se da premissa de que o custo com transporte faz parte do custo de aquisição do insumo (inciso II, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002) ou da mercadoria para revenda (inciso I, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002), temos que uma parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito.

Aqueles que entendem pela impossibilidade do creditamento partem do disposto no §2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº10.833/2003. Entretanto, a vedação legal refere-se a parcela do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, e não a parte do custo do insumo/mercadoria que foi regularmente tributária, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

art. 3º. [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Entendo que a interpretação dada pela autoridade fiscal, no sentido de dar o mesmo tratamento do produto transportado ao frete, não seria a mais recomendada para o caso em análise, considerando a previsão legal que trata do direito ao creditamento. O comando normativo acima transcrito (inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003) impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, mas não veda o direito a crédito sobre os serviços de transporte tributados efetuados com bens desonerados. E vedar a possibilidade de crédito no frete tributado pela alegação de desoneração da mercadoria/insumo transportada violaria o princípio da não-cumulatividade para o PIS e COFINS.

Na aquisição de mercadorias para revenda ou de insumos para a produção, o preço pago pelo adquirente pode incluir a entrega em seu estabelecimento ou não, nesse caso ficando por sua responsabilidade a contratação do serviço de transporte junto a outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ter a destinação prevista (revenda, estoque ou produção). O serviço de transporte, o frete, é tributado pelo PIS e COFINS, enquanto receita da transportadora. Ainda que tal dispêndio faça parte do custo de aquisição da mercadoria/insumo, tal contratação é uma operação autônoma em relação a aquisição do item transportado, e não há previsão legal para impedir o creditamento, em caso de ser receita tributável pelo prestador.

Portanto, por inexistência de vedação legal, há de se admitir o direito ao crédito sobre os dispêndios com fretes tributados na aquisição dos insumos/mercadorias desonerados.

Diante do exposto, o colegiado, por maioria de votos, negou provimento ao recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes