



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13656.900001/2013-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.433 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente BOURBON SPECIALTY COFFEES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVAS. APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. INSUMO. SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Cumpridas todas as condições, as vendas de produtos agropecuários para as agroindústrias devem, obrigatoriamente, ser realizadas com a suspensão das contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, o que veda o aproveitamento de crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. A industrialização por encomenda, por não satisfazer uma das condições, afasta a suspensão e permite o aproveitamento de crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que observados os limites e condições previstos na legislação.

AGROINDÚSTRIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº

10.637, de 2002, o direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep relativos às aquisições de café de cooperativas e de pessoas jurídicas, observados os limites e condições previstos na legislação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 209 a 236) interposto em 05/11/2020 contra decisão proferida no Acórdão 106-001.621 - 12ª Turma da DRJ06, de 9 de setembro de 2020 (e-fls. 197 a 206), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

O interessado transmitiu o Pedido de Ressarcimento(PER) e as Dcomps relacionadas no Despacho Decisório, referente a contribuição não cumulativa – mercado externo do 3º trimestre de 2010.

A DRFPoços de Caldas/MG emitiu Despacho Decisório, no qual não reconhece o direito creditório e não homologa as compensações pleiteadas.

A empresa apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que:

“Todavia, a alegação da d. Autoridade Julgadora de que todo café adquirido passa por processo industrial e que, portanto, a totalidade dos produtos adquiridos pela empresa seria insumo, e não produto para revenda, não encontra amparo na realidade dos fatos. Isso porque a Requerente também adquire café de cooperativas e pessoas jurídicas com a finalidade exclusiva de revenda, e não como insumo para posterior industrialização, como alegado no Termo de Constatação Fiscal.

Nessas situações, o café adquirido pela Requerente já vem previamente beneficiado, estando pronto para revenda, não se tratando, portanto, de insumo.

...

Oportuno atentar que o fato de o café ser entregue em armazém geral de forma alguma descaracteriza a operação de aquisição como compra de café para revenda, vez que perfeitamente possível que a Requerente armazene o produto adquirido para revenda em armazém geral, até posterior alienação.

Diante do exposto, resta incontroverso que a Requerente atua de duas formas distintas: (i) ora adquire café já beneficiado de pessoas jurídicas e cooperativas, que é objeto de mera revenda, e (a) ora adquire café cru de pessoas físicas que envia para industrialização/beneficiamento em terceiros.

...

Assim, conforme se depreende da leitura dos incisos do artigo 15 da MP nº 2.158-35 transcritos anteriormente, somente atos cooperativos podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, ou seja, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

...

Ressalte-se que a Requerente não utiliza o café adquirido de cooperativas e demais pessoas jurídicas como insumo em processo produtivo, eis que não o industrializa. Sua atividade, em relação ao café, se limita a comercialização / revenda. Nesse ponto, é importante destacar que a IN SRF nº 660/06 expressamente veda a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda (artigo 4º, §3º)

...

Assim, resta evidente que não se trata de hipótese de crédito presumido, como afirma equivocadamente a d. Autoridade Fiscal, mas sim de créditos ordinários decorrentes da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme assegurado pelo art. 3º, I, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03..

...

Considerando que um dos requisitos para a apropriação do crédito presumido na aquisição de produto In natura consiste no fato de que o adquirente exerça a atividade agro industrial, cumpre demonstrar que a Requerente, na condição de encomendante, é considerada, para todos os fins fiscais, produtora de café e, por conseguinte, beneficiária do crédito presumido.”

Ao final veio requerer a reforma da decisão atacada e o deferimento o direito creditório requerido e homologação das compensações a ele vinculadas.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 106-001.621 - 12ª Turma da DRJ06, resultou em uma decisão de improcedência da manifestação de inconformidade, ancorando-se nos seguintes fundamentos: (a) que todo café adquirido teria passado por processo de beneficiamento realizado por outra pessoa jurídica, enquadrando-se, portanto, na definição de insumo; (b) que a manifestante sustentou a tese de que os créditos foram gerados, em relação a cooperativas e demais pessoas jurídicas, na aquisição de café para revenda; (c) que não é possível, em sede de julgamento, alterar o fundamento legal da pretensão do contribuinte com o fim de lhe deferir o direito creditório, o que caracterizaria decisão *extra petita*; (d) que, na hipótese de não ter havido de fato o beneficiamento, a manifestante teria que adquirir o café de cooperativas e pessoas jurídicas com o objetivo específico de exportação (uma vez que “sempre há a necessidade de se fazer o *blend* final para atender as especificações do cliente”), desonerado, portanto, da contribuição; (e) que a industrialização é feita por terceiros, o que mostra que a empresa não exercia cumulativamente as atividades que caracterizam a produção de café para fins de utilização do crédito presumido; e (f) que o § 6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, prevê que, para fazer jus ao crédito presumido – agroindústria, a empresa

precisa produzir ela própria o café que revende, considerando como tal o exercício cumulativo das atividades nele previstas.

Cientificada da decisão da DRJ em 08/10/2020 (Aviso de Recebimento dos Correios na e-fl. 252), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 05/11/2020 (e-fls. 209 a 236), argumentando, em síntese, que: (a) a concessão do crédito como insumo, se assim entendida a natureza da operação (o que não é a tese da recorrente), é imperativo lógico e decorrência necessária da própria acusação fiscal, e não decisão para além do pleiteado em sede de manifestação de inconformidade, como sustenta a DRJ; (b) atua de duas formas distintas, ora adquirindo café já beneficiado de pessoas jurídicas e cooperativas, que é objeto de mera revenda, e ora adquirindo café cru de pessoas físicas que envia para industrialização/beneficiamento em terceiros; (c) é preciso diferenciar os atos cooperativos, excluídos da base de cálculo das contribuições, dos atos de mercancia, sujeitos à não cumulatividade das contribuições; (d) as cooperativas sujeitam-se sim às contribuições, sendo que no caso das cooperativas de produção agropecuária, o regime de tributação das contribuições é o não cumulativo; (e) as vendas de café realizadas por pessoas jurídicas e cooperativas somente terão as contribuições suspensas quando o adquirente, cumulativamente, for pessoa jurídica obrigada ao lucro real, exercer atividade agroindustrial e utilizar o produto adquirido como insumo na fabricação de determinados produtos destinados à alimentação humana ou animal; (f) não utiliza o café adquirido de cooperativas e demais pessoas jurídicas como insumo em processo produtivo, eis que não o industrializa; (g) pouco importa o regime de tributação a que esteja submetido o fornecedor de bens ou serviços, e que não há como se negar o direito ao aproveitamento de crédito se esse fornecedor estiver sujeito às contribuições; (h) muito embora a legislação permita a exclusão de determinados valores da base de cálculo das cooperativas, elas estão sujeitas ao regime não cumulativo de incidência das contribuições; (i) não cabe ao adquirente investigar se a cooperativa adquiriu o produto da venda de cooperado ou não cooperado, ou se ela excluiu ou não da base de cálculo as receitas auferidas com a venda de café; (j) a ela cabe tão somente o creditamento integral dos produtos adquiridos para revenda quando não atendidos os requisitos da suspensão; e (k) na condição de encomendante, a recorrente é considerada, para todos os fins fiscais, produtora de café e, por conseguinte, beneficiária do crédito presumido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Antes de adentrarmos nas discussões que envolvem o direito creditório da recorrente, duas questões, uma de direito e outra de fato, precisam ser enfrentadas:

- a) Considerando que a recorrente solicitou o crédito das aquisições de café feitas de cooperativas e de pessoas jurídicas com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (aquisições para revenda), é possível reconhecer o direito creditório com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, caso reste

demonstrado que essas aquisições foram utilizadas como insumo para a produção?

- b) Os cafés adquiridos pela recorrente de cooperativas e de pessoas jurídicas foram revendidos no mesmo estado ou foram utilizados como insumo para a produção?

Do reconhecimento dos créditos como insumo

Embora a recorrente insista em afirmar que as aquisições de café de cooperativas e de pessoas jurídicas foram efetivadas com o fim de revenda, o que lhe daria direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, argumenta que, caso se entenda que o café foi utilizado como insumo para a produção, deverá ser reconhecido o direito ao crédito com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Lembra que no Acórdão nº 3802-002.383, este “Conselho deferiu integralmente os créditos pleiteados pela Recorrente nos autos do processo 13656.720069/2010-71”, entendendo “que, em sendo a acusação da Fiscalização de se tratar de aquisição de insumos, então haveria o crédito das contribuições na modalidade de insumo”.

Acrescenta que “a acusação não poderia implicar a glosa do crédito, já que haveria, no máximo, um erro na linha da DACON onde o crédito teria sido informado”.

Reclama da decisão da DRJ, que “afirmou que o crédito na modalidade de insumo não poderia ser deferido, já que tal configuraria decisão *extra petita*”.

Defende “que a concessão do crédito como insumo, se assim entendida a natureza da operação (o que não é a tese da Recorrente), é imperativo lógico e decorrência necessária da própria acusação fiscal, e não decisão para além do pleiteado em sede de manifestação de inconformidade”.

Nesse aspecto tem razão a recorrente. A própria fiscalização, ao analisar o direito creditório da recorrente, detalhou no Termo de Constatação Fiscal SAORT nº 0108/2013 (e-fls. 27 a 33), considerando que o café adquirido de cooperativas e de pessoas jurídicas foi utilizado como insumo para a produção, as razões para o não reconhecimento do crédito pleiteado.

As glosas da fiscalização em relação às aquisições feitas de cooperativas, por exemplo, foram justificadas pelo fato de as cooperativas que venderam café para a recorrente terem excluído da base de cálculo das contribuições os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produtos por eles entregues às cooperativas, bem como pelo fato de que as vendas de cooperativas estão obrigatoriamente submetidas ao regime da suspensão, o que veda o aproveitamento de crédito pelo comprador. :

8. Preliminarmente cabe destacar que as cooperativas que venderam café à empresa Bourbon Specialty Coffees S/A utilizaram-se da exclusão da base de cálculo ao apurar as contribuições sobre receitas de vendas nos respectivos DACTON.

...

10. Segundo o princípio constitucional da não cumulatividade, deve-se compensar o tributo devido na saída de mercadorias com o montante cobrado na entrada. No presente

caso, se não houve incidência de PIS/COFINS nas vendas de café feitas por cooperativas à empresa Bourbon Specialty Coffees S/A, logo, **não** há que se falar em créditos de PIS/COFINS nas referidas operações comerciais.

...

12. Ademais, a previsão para geração de crédito PIS/COFINS na aquisição de café (produto in natura) de cooperativas agropecuárias está previsto no art. 8º da lei nº 10.925/2004, somente quando o adquirente for agroindústria que faça, **ela própria**, as operações discriminadas no art. 8º desta lei e neste caso tais operações comerciais dão direito ao crédito presumido. Nos demais casos, não há na legislação pertinente previsão de tomada de qualquer crédito de PIS / COFINS nas aquisições de café (produtos in natura) vendidos por cooperativas agropecuárias.

Além disso, a conclusão da fiscalização expressa no item 14 de seu parecer revela claramente que o motivo da glosa dos créditos pleiteados pelas aquisições de café de cooperativas não foi simplesmente a constatação de sua utilização como insumo, mas sim por não haver, no entendimento da fiscalização, “previsão legal para tomada, nem do crédito básico, nem do presumido”:

14. Assim sendo, toda compra de café de cooperativas agropecuárias demonstradas na linha 1, fichas 6ª do DICON ensinaria, na melhor das hipóteses, ao contribuinte direito ao crédito presumido, quando couber (o que não ocorreu no caso em tela). Pelo acima exposto, os créditos pleiteados nas aquisições de café de cooperativas agropecuárias foram glosados, haja vista que, no presente caso não há previsão legal para tomada, nem do crédito básico, nem do presumido.

As glosas em relação às aquisições feitas dos demais fornecedores, por sua vez, tiveram como justificativas o fato de o café ter sido industrializado em estabelecimento de terceiro e o fato de ser obrigatória a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep nessas operações:

15. Conforme já informado alhures, e declarado à fl 218 do processo 13.656.720/2010-12, também anexa a este processo, o contribuinte adquire café de diversas empresas e remete-o para industrialização em **estabelecimentos de terceiros**, o que nos leva à conclusão de que todo café adquirido sofre processo de industrialização, portanto, os valores informados na linha 01 do DICON **não se referem a aquisições para revenda, mas sim, a insumos para industrialização** e deveriam ter sido declarados, se fosse o caso, na linha 02 do DICON. Ou seja, o contribuinte industrializa **todo** café adquirido em estabelecimento de terceiros utilizando o café sempre como insumo, e não como produto para revenda.

16. Conforme Solução de Consulta nº 58 – COSIT, de 25/11/2008, **a venda de produtos agropecuários por PJ às agroindústrias** (indústrias que utilizam como insumo produtos agropecuários) **com suspensão, tem caráter obrigatório**:

Solução de Consulta nº 58 – COSIT, de 25 de 25/11/2008

*A suspensão de incidência da Cofins, quando da venda de produto agropecuário para agroindústria, conforme estabelecido no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, **tem caráter obrigatório**.*

(...)

A suspensão de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, quando da venda de produto agropecuário para agroindústria, conforme

estabelecido no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, **tem caráter obrigatório**.

(...)

17. Assim, toda operação comercial de compra de café de PJ pela Bourbon Specialty Coffees S/A deveria ter sido feita, **obrigatoriamente**, com suspensão de PIS/COFINS, logo não gerando qualquer crédito nas aquisições destes produtos, haja vista que, tais operações gerariam na melhor das hipóteses crédito presumido, caso a Bourbon Specialty Coffees S/A não fizesse a industrialização do café adquirido em **estabelecimento de terceiros**, como ocorre no caso em questão.

Por outro lado, a ora recorrente, em que pese ter sustentado na Manifestação de Inconformidade que os cafés adquiridos de cooperativas e de pessoas jurídicas foram todos destinados à revenda, trouxe argumentos em relação a esses pontos que justificaram as glosas de créditos pela fiscalização, defendendo que: (a) a regra criada pelo art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, qual seja, a exclusão da base de cálculo das receitas decorrentes do ato cooperado, não leva à conclusão de que as cooperativas não estão sujeitas à incidência das contribuições em relação às demais operações realizadas com terceiros; e (b) as aquisições de café de cooperativas e de pessoas jurídicas não foram feitas com a suspensão da contribuição, uma vez que todas elas se destinavam à revenda e nenhum documento fiscal relacionada às operações fez menção à alegada suspensão.

Diante disso, caso se chegue à conclusão que o café adquirido de cooperativas e de pessoas jurídicas foi utilizado, ao contrário do que tem reafirmado a recorrente, como insumo para a produção, deverá ser reconhecido o direito ao crédito, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que não haja impedimento para tanto¹.

Das aquisições para revenda

Repisa a recorrente que, nas aquisições de café realizadas de pessoas físicas, ela “figura como encomendante da industrialização, eis que adquire o café *in natura*, considerado como insumo e, posteriormente, o remete para industrialização/beneficiamento por encomenda”, mas que **“também adquire café de cooperativas e pessoas jurídicas com a finalidade exclusiva de revenda”**, situações em que o café já vem previamente beneficiado.

Refere que, “os documentos fiscais de saída juntados quando da manifestação de inconformidade **(fls. 95 e seguintes)**, demonstram a venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro (CFOPs 5.102, 6.102, 7.102), devolução de compra para comercialização (CFOP 5.202), **restando clara a realização de saídas de café para revenda**”.

Acrescenta que “o fato de a atividade da Recorrente, em relação ao café adquirido de pessoas jurídicas e cooperativas, se limitar a comercialização/revenda, verifica-se em seu Livro Registro de Entrada **(fls. 133 e seguintes)** em que as aquisições foram realizadas sob o CFOP 1.102”.

Reclama que a DRJ, sobre o assunto, **“se limitou a afirmar que teria havido ‘a demonstração de que as aquisições de café não se enquadram na categoria de mercadoria para revenda’”**, sem trazer qualquer elemento que fundamentasse esse entendimento e sem tecer

¹ Haveria impedimento para aproveitamento do crédito, por exemplo, se as operações não estivessem sujeitas ao pagamento das contribuições.

qualquer comentário sobre as notas fiscais de saída sob os CFOPs 5.102, 6.102 e 7.102, nem sobre o Livro Registro de Entrada que indica as aquisições realizadas sob o CFOP 1.102.

Mas nesse ponto a razão não assiste a recorrente.

Primeiro porque a DRJ deixou muito claro que sua convicção de que todos os cafés adquiridos pela recorrente são utilizados como insumo para a produção veio do que foi dito e discutido no processo administrativo fiscal nº 13656.720069/2010-71, conforme pode ser visto no excerto a seguir:

Voltando nossos olhos para o litígio instaurado temos que há uma reafirmação da manifestante de que o seu direito creditório decorre da aquisição de mercadoria para revenda no que se refere às aquisições de cooperativas e pessoas jurídicas. Vejamos:

...

O fisco, em relação a todas as aquisições, como apontou a própria manifestante, entende que estas se enquadrariam na definição de insumos, ou seja, todo café adquirido teria passado por processo de beneficiamento realizado por outra pessoa jurídica.

Tal discussão foi travada no processo administrativo fiscal de nº 13656.720069/2010-71, onde eram pleiteados créditos relativos ao primeiro trimestre de 2010, sendo definido em grau de recurso que todo café exportado pela manifestante passa por processo de beneficiamento e que todo café adquirido se caracteriza como insumos.

Vejamos o que concluiu o ilustre Conselheiro, Senhor Francisco José Barroso Rios, sobre o tema (Acórdão n.º 3802002.383 - 2ª Turma Especial - TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO do CARF):

“A fiscalização, em entendimento corroborado pela primeira instância de julgamento, descartou de pronto a parte do crédito calculada sobre as aquisições para revenda, o que fez com fundamento em declaração prestada pela empresa às fls. 118 do processo nº 13656.720061/2010-12 – onde foram acostados os documentos correspondentes aos pleitos do terceiro trimestre de 2009 ao primeiro trimestre de 2010 – segundo a qual “[...] o contribuinte adquire o café de diversas empresas e remete-o para industrialização em estabelecimentos de terceiros [...]”. Com efeito, em consulta à citada declaração prestada pelo sujeito passivo, este declara o seguinte, verbis:

No período de 01.07.2009 a 31.03.2010 o Contribuinte exerceu as seguintes atividades:

COMÉRCIO ATACADISTA DE CAFÉ CRU EM GRÃO – CNAE 46.214 00, compra de café cru em grão do Produtor Rural pessoa física ou jurídica, Cooperativa, Agropecuária, Cerealista e outros Comerciantes pessoas jurídicas; remessa do café adquirido para industrialização em estabelecimentos de terceiros para fins de preparo para exportação; exportação do café beneficiado e venda no mercado interno da parte não classificada para exportação. Esta atividade é realizada, por intermédio de terceiros e em favor do Contribuinte, as operações descritas no art. 8º, § 6º da Lei 10.925/04. NCM 0901.11.10 [café em grão]. (grifei)

O relatório decorrente do pedido de diligência feito pela DRJ Juiz de Fora ... não deixa nenhuma dúvida de que todo o produto adquirido pela interessada é submetido a processo industrial, de sorte que ao mesmo deve ser dado tratamento de insumo do processo produtivo.

a) DA NATUREZA DAS OPERAÇÕES

1. Da análise da documentação dos autos ... e da diligência realizada, antes da emissão do despacho decisório da DRF/PCSMG na empresa Bourbon Specialty Coffees S.A, CNPJ 03.586.538/000118, bem como na empresa Internacional Armazéns Gerais, CNPJ 02.218.866/00107, constatou-se que esta última processa as operações de industrialização até o blend final para a empresa BOURBON.

Na ocasião da referida diligência ficou constatado também que há um processo industrial para todo o café negociado, o que qualifica a Bourbon Specialty Coffees S.A como empresa com atividade Industrial. O fato da industrialização ser realizada pelo Armazéns Gerais não a faz ser uma simples empresa Comercial, pois o produto pertence a ela e o Armazéns Gerais está prestando serviços sob encomenda. Até mesmo na saída de mercadorias o CFOP utilizado é de industrialização ... Sem contar que a empresa apura créditos relativos aos serviços tanto de armazenagem quanto de industrialização.

2. Fato é que em todos os casos o café não é vendido exatamente como foi adquirido, sendo assim, não podemos considerar que houve aquisição de bens para revenda. Mesmo quando a Bourbon adquire o café que já passou por todas as etapas, previstas no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, sempre há a necessidade de se fazer o blend final para atender as especificações do cliente, que foram pré-acordadas no contrato de venda. O café é preparado de acordo com as especificações técnicas exigidas pelo cliente no exterior, o que envolve a realização de um blend específico para cada cliente. Esse blend só é definido no momento da negociação de venda.

3. Ao adquirir o produto, a Bourbon ainda não sabe a quem ele será vendido, portanto não há como comprar o produto já com o blend final.

Além do mais se já houvesse destinação certa, não haveria envio ao depósito e sim diretamente ao cliente.

4. Ou seja, o café mesmo o já previamente industrializado, sempre passa pelo processo de industrialização. A veracidade de tal afirmação, conforme antes informado, foi constatada pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil: Luiz Gonzaga Ventura Leite Junior (matrícula Sipe 1.172.373) e Flávio Gomes Fernandes (matrícula Sipe 87596) que, com intuito de conhecerem a sistemática do negócio de café, efetuaram visita às empresas Bourbon Specialty Coffees S.A, CNPJ 03.586.538/000118, e a empresa Internacional Armazéns Gerais, CNPJ 02.218.866/00107.

5. Pelo exposto concluímos que o produto adquirido é INSUMO e não bem para revenda. A empresa Bourbon adquire café na condição de Agroindústria, haja vista a informação do crédito presumido na linha 26 das fichas 06A/16A para todo o período em análise.

A recorrente afirma que somente o café adquirido de produtores rurais pessoas físicas seria submetido a processo industrial, portanto, passível de se apropriar de crédito presumido, pois, “[...] na qualidade de encomendante, é equiparada a estabelecimento industrial e, considerando a atividade exercida (beneficiamento de café), deve ser enquadrada no conceito de empresa agroindustrial (artigo 8º da Lei nº 10.925/04). Quanto ao café adquirido de pessoas jurídicas e de cooperativas este seria com finalidade exclusiva para revenda, eis que “[...] já vem previamente beneficiado, estando pronto para revenda, não se tratando, portanto, de insumo”.

Contudo, as informações prestadas na linha 01 das fichas 6A e 16A do DICON (“bens para revenda”) e os CFOP das notas fiscais de saídas (que, a teor do afirmado, seriam próprios de saídas para revenda) não são suficientes para

afastar as constatações da fiscalização de que há um processo industrial para todo o café negociado, notadamente em vista de a logística adotada pela interessada a obrigar a submeter as mercadorias adquiridas a um processo industrial de elaboração do blend final, como destacado no relatório de diligência acima reproduzido. Sobre isso, a interessada, em seu recurso, não traz elementos capazes de desconstituir as afirmações oficiais.

Logo, afastam-se os argumentos da reclamante na parte em que esta procura caracterizar o crédito como decorrente da aquisição de produtos para revenda, eis que comprovado nos autos que toda a mercadoria adquirida foi submetida a processo industrial. “

E sobre isso a recorrente silenciou, especialmente em relação à afirmação de que “ao adquirir o produto, a Bourbon ainda não sabe a quem ele será vendido, portanto não há como comprar o produto já com o *blend* final”.

Quanto à referência feita pela recorrente aos CFOP constantes nas Notas Fiscais de Saída (e-fls. 95 e seguintes) e no Livro de Registro de Entrada (e-fls. 133 e seguintes), tenho a mesma convicção firmada pelo ilustre relator do Acórdão 3802-002.383, Conselheiro Francisco José Barroso Rios, de que essas informações não são suficientes para comprovar que os cafés adquiridos de cooperativas e das demais pessoas jurídicas sejam vendidos no **MESMO** estado, sem a necessidade de elaboração de um *blend* final.

Contudo, as informações prestadas na linha 01 das fichas 6A e 16A do DICON (“bens para revenda”) e os CFOP das notas fiscais de saídas (que, a teor do afirmado, seriam próprios de saídas para revenda) não são suficientes para afastar as constatações da fiscalização de que há um processo industrial para todo o café negociado, notadamente em vista de a logística adotada pela interessada a obrigar a submeter as mercadorias adquiridas a um processo industrial de elaboração do blend final, como destacado no relatório de diligência acima reproduzido. Sobre isso, a interessada, em seu recurso, não traz elementos capazes de desconstituir as afirmações oficiais.

Não há nos autos, por exemplo, qualquer tentativa de vinculação entre notas fiscais de entrada e notas fiscais de saída, onde se demonstre uma correlação por meio das descrições das mercadorias e de seus pesos e quantidades.

Dessarte, considerando a informação trazida ao processo de que a recorrente, ao adquirir o café de suas fornecedoras ainda não possui um comprador específico, o que a obriga, em momento posterior, a preparar o *blend* final, e tendo em vista que a recorrente não trouxe aos autos elementos que permitam firmar convicção em contrário, é de se assumir que todas as aquisições de café são insumo para a produção.

Da exclusão das contribuições pelas cooperativas

Uma das razões que levou a fiscalização a glosar os créditos relativos às aquisições de café de cooperativas foi o entendimento de que, ao se utilizarem da exclusão da base de cálculo na apuração das contribuições sobre receitas de vendas, essas vendas teriam ocorrido sem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o que não permitiria à recorrente o aproveitamento de créditos.

Contra esse entendimento se insurge a recorrente afirmando que a “IN SRF nº 635/06, que regulamentou a incidência das contribuições ora em debate devidas pelas sociedades

cooperativas em geral, expressamente instituiu que estas são contribuintes da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento”.

Assevera que “a própria legislação básica da Contribuição ao PIS e da COFINS, quando elegeu as pessoas jurídicas sujeitas ao regime anterior de tributação (regime cumulativo) já salientou expressamente que às cooperativas de produção agropecuária cabe a aplicação do regime da não cumulatividade”.

Lembra que, “no contexto da não cumulatividade a que está sujeita a cooperativa, o artigo 15 da Medida Provisória – MP nº 2.158-35, regulamentado pelo artigo 11 da IN SRF nº 635/06, determinou que fossem excluídas da base de cálculo das contribuições as receitas relacionadas a atos praticados entre a cooperativa e seu associado”.

Diferencia “atos cooperativos, excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos atos de mercancia, sujeitos à não cumulatividade das contribuições”, para concluir que “as operações realizadas pela Recorrente com cooperativas estavam sujeitas à incidência de PIS e COFINS, de forma que os créditos de tais operações devem ser prontamente reconhecidos”.

Tem razão a recorrente. A própria RFB reconheceu esse direito por meio da Solução de Consulta Cosit nº 65, de 10 de março de 2014, desde que, é claro, sejam observados os limites e condições previstos na legislação:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637/2002, art. 3º

Em seus argumentos, a Solução de Consulta esclarece que as exclusões da base de cálculo não se confundem com não incidência, isenção, suspensão, ou redução de alíquota a zero nas suas vendas:

7. As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas, o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos compradores de seus produtos. As sociedades cooperativas, além da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento, também apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários relativamente às operações referidas na MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 15, I a V.

Ainda sobre esse tema, merece destaque o Parecer PGFN/CAT/Nº 1425/2014, que, analisando o teor da Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014, assim concluiu:

60. Assim, não havendo viabilidade de ato normativo infralegal a impor obrigações acessórias ao vendedor no sentido de apor, em suas notas fiscais, a não sujeição dos produtos ou serviços à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS que se encontre na situação descrita na norma não se pode proibir ao comprador a apuração de créditos.

61. Enquanto a norma do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003, estiver em vigor, ela deve ser aplicada, ainda que se perceba que as exclusões da base de cálculo que alcançam as cooperativas de produção agropecuária reduzem significativamente as receitas tributáveis dessas pessoas jurídicas, a exemplo dos produtos adquiridos de cooperados, do custo agregado ao produto industrializado, das sobras apuradas em cada ano, de forma que a base de cálculo líquida corresponde essencialmente às despesas administrativas.

62. Em conclusão, recomenda-se a revisão ou revogação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003, de forma a, minimamente: a) evitar tratamento diferenciado entre os compradores de insumos e produtos que geraram receita sujeita à isenção pelo vendedor e os compradores de insumos e produtos que geraram receita sujeita a outra causa legal de não sujeição ao pagamento pelo vendedor; b) permitir proporção entre o valor do tributo exigível e o valor do crédito apurado, em lugar de diferenciar situações, apenas, pela grandeza zero; c) eleger apenas critérios objetivos e determináveis para a diferenciação entre os que podem ou não apurar créditos.

Diante do exposto, é de se reconhecer que a recorrente tem direito à apuração de crédito sobre o café adquirido de cooperativas, desde que sejam observados os limites e condições previstos na legislação.

Da suspensão nas aquisições realizadas de cooperativas e demais pessoas jurídicas

Outra justificativa trazida pela fiscalização para a glosa dos créditos relativos às aquisições de café de cooperativas, e também das demais pessoas jurídicas, foi o fato de que, de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 58, de 2008, as vendas de produtos agropecuários para as agroindústrias devem, obrigatoriamente, ser realizadas com a suspensão das contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, o que veda o aproveitamento de crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

A recorrente rechaça esse argumento asseverando que “as contribuições somente serão suspensas nos casos em que o adquirente, *cumulativamente*: (i) seja pessoa jurídica obrigada ao lucro real (ii) exerça atividade agroindustrial e (iii) utilize o produto adquirido como insumo na fabricação de determinados produtos destinados à alimentação humana ou animal (art. 5º, da IN SRF nº 600/2006)”, e que, por não utilizar o café adquirido de cooperativas e demais pessoas jurídicas como insumo em processo produtivo, mas sim para revendê-lo, nenhuma operação de aquisição de café fazia jus à suspensão.

Acrescenta ainda que “outra não é a razão pela qual os documentos fiscais que acobertaram referidas operações, sobre as quais a Recorrente apurou créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, não fazem qualquer menção à suspensão das contribuições”.

Tem razão a fiscalização quando sustenta a obrigatoriedade da suspensão das contribuições. Tem sido essa a jurisprudência deste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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.
(Acórdão 9303-010.694, de 16/09/2020 – Processo nº 12585.720379/2011-94 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

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 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.

(Acórdão 9303-009.310, de 14/08/2019 – Processo nº 11516.721881/2011-73 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. NOTA FISCAL. AUSÊNCIA DE EXPRESSÃO OBRIGATÓRIA. Lei Nº 10.925/2004. IN SRF Nº 660/2006

A suspensão do PIS e da Cofins com fulcro no art. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 permanece obrigatória a despeito da emissão, guarda ou apresentação da Declaração instituída pela IN SRF nº 660/2006.

Omissões de informações obrigatórias em nota fiscal de venda de produto suspenso nos termos da Lei nº 10.925/2004 não constitui situação jurídica prevista na Lei para afastar a suspensão da Contribuições para o PIS e Cofins nas aquisições de insumos agropecuários.

(Acórdão 3201-004.569, de 29/11/2018 – Processo nº 12585.000584/2010-59 – Relator: Paulo Roberto Duarte Moreira)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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.

(Acórdão 3201-005.323, de 23/04/2019 – Processo nº 11516.722941/2013-37 – Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. VENDAS COM SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE.

A suspensão da incidência das contribuições, nos casos previstos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, tem caráter obrigatório e se aplica 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.

(Acórdão 3201-005.564, de 21/08/2019 – Processo nº 11516.720060/2012-09 – Relator: Leonardo Correia Lima Macedo)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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.

(Acórdão 3201-003.438, de 22/02/2018 – Processo nº 12585.720376/2011-51 – Relatora: Tatiana Josefovich Belisário)

Mas também tem razão a recorrente quando afirma que a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, está condicionada à satisfação de algumas condições, entre elas que: (a) o comprador seja uma pessoa jurídica tributada pelo lucro real; (b) o comprador exerça, cumulativamente, as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (*blend*) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial; (c) o produto seja adquirido como insumo para a fabricação de produto destinado à alimentação humana ou animal; e (d) o vendedor seja pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária.

Diante disso, a questão que se cumpre examinar para que se possa decidir se as aquisições de café de cooperativas e de pessoas jurídicas ocorreram com ou sem a suspensão das contribuições diz respeito às condições elencadas no parágrafo anterior. Satisfeitas todas as condições, trataremos as aquisições de café como se elas tivessem ocorrido com a suspensão das contribuições. De modo contrário, não satisfeita ao menos uma das condições, trataremos as operações como se elas estivessem sujeitas às contribuições.

A primeira premissa que podemos assumir é que a recorrente foi tributada pelo lucro real no período, conforme informação apresentada na e-fl. 3.

A segunda é que os cafés adquiridos de cooperativas e das demais pessoas jurídicas, ao contrário do que tem insistentemente defendido a recorrente, passaram por um processo de industrialização (ao menos a preparação do *blend*), conforme os argumentos apresentados em discussão anteriormente enfrentada.

A terceira é que os vendedores se enquadram nas condições estabelecidas na legislação. É de se observar que não examinaremos a fundo a satisfação dessas condições, uma vez que nenhuma das partes fez qualquer objeção sobre a matéria.

Resta então verificar se a recorrente exerce, cumulativamente, as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (*blend*). E a resposta aqui é não. Segundo reconhece a recorrente, ela não exerce essas atividades, mas sim contrata terceiros para as executarem (industrialização por encomenda).

1. A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado, cuja principal linha de negócio é a comercialização, nos mercados interno e externo, de café cru em grão, de café em geral e de outras mercadorias relacionadas, podendo, para tanto, proceder à aquisição de insumos para industrialização por encomenda.

E isso não basta para que se reconheça a suspensão das contribuições nas aquisições de café realizadas pela recorrente, simplesmente porque não cumpre os requisitos da legislação².

Não está se dizendo com isso que a recorrente, para efeitos do IPI, não é considerada agroindustrial, mas sim que a industrialização por encomenda não permite que as aquisições de insumos sejam feitas com a suspensão das contribuições e, como veremos na sequência, não permite a apuração de crédito presumido nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Dessarte, é de se dar razão à recorrente quando diz que as aquisições de café de cooperativas e de pessoas jurídicas não estavam sujeitas à suspensão das contribuições, permitindo assim o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que observados os limites e condições previstos na legislação.

Do crédito presumido - industrialização por terceiro

Diante da glosa do crédito presumido relativo à aquisição de café de pessoas físicas, pessoas jurídicas, agropecuárias, cerealistas e cooperativas, promovida pela fiscalização e mantida pela DRJ sob o argumento de que as operações previstas no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 não foram feitas pela recorrente, mas sim por terceiros (industrialização por terceiros, sustenta a recorrente que, “de acordo com o art. 9º, inciso IV, do RIPI (Decreto nº 7.212/10), são equiparados a industrial os estabelecimentos que comercializarem produtos industrializados por terceiros desde que os insumos tenham sido por eles (estabelecimento comercial) fornecidos”.

Acrescenta que, “tendo em vista o conceito de atividade agroindustrial para fins do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04 (exercício de atividade econômica de produção + beneficiamento de café), é intuitivo concluir que o encomendante é empresa agroindustrial, por ser considerado produtor das mercadorias industrializadas por encomenda”, e que, com isso, “não restam dúvidas (...) que está assegurado à Recorrente o direito de apropriar-se do crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas”.

Sem razão a recorrente, especialmente porque a discussão não gira em torno do fato de ser ou não o encomendante da produção caracterizado, para efeitos do IPI, como indústria (agroindústria no caso), mas sim de a industrialização por encomenda permitir ou não o aproveitamento do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Vejamos, então, o teor do citado art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com a redação vigente à época dos fatos:

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

² Essa condição para a suspensão da incidência das contribuições é a mesma para o aproveitamento do crédito presumido, que será melhor explorada no tópico seguinte.

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. (grifei)

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 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 que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

...

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

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas.

Da leitura do texto legal é possível perceber que, à época dos fatos, poderiam apurar crédito presumido, para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep devida, as pessoas jurídicas que produzissem mercadorias de origem vegetal destinadas à alimentação humana, considerando-se como produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (*blend*).

Mas a recorrente não produz produtos classificados no código 09.01 da NCM, ela manda produzir. A recorrente não exerce cumulativamente as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (*blend*). Quem exerce essas atividades são as suas contratadas, que produzem por encomenda.

Dessa forma, não cumprindo os requisitos da legislação, não há como se reconhecer para a recorrente o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Quanto à utilização da legislação do IPI para que se considere, para efeitos de apuração do crédito presumido das contribuições, a industrialização por encomenda como sendo industrialização realizada pela própria encomendante, é de se observar as limitações impostas pela legislação.

A utilização da legislação do IPI por analogia só seria possível, nos termos do art. 108 do CTN, caso houvesse ausência de disposição expressa, o que não ocorre no caso presente. A legislação que trata da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é clara o suficiente ao definir os requisitos para o aproveitamento do crédito presumido.

Observe-se, inclusive, que quando a legislação que trata da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS quis usar o conceito de industrialização por encomenda assentado na legislação do IPI, o fez de forma expressa, e só para os efeitos que desejava ver alcançados:

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

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

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

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

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

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

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

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

VI – no art. 58-I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso de venda das bebidas mencionadas no art. 58-A da mesma Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

...

§ 2º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica executora da encomenda às alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

Dessa forma, correta a glosa feita pela fiscalização em relação ao crédito presumido relativo à aquisição de insumos (cafés) para a produção em terceiros, feita por encomenda.

É essa a conclusão a que se chegou na Solução de Consulta Cosit nº 330, de 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ.

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

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

E é esse também o posicionamento que tem sido adotado neste Conselho em diversas decisões, várias delas envolvendo processos da própria recorrente:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIRO. VEDAÇÃO.

Para fazer jus ao crédito presumido da Lei nº 10.925/2004, art. 8º, §6º, a empresa precisa produzir ela própria o café que revende, considerando como tal o exercício cumulativo das atividades elencadas no dispositivo legal.

(Acórdão 3301-007.808, de 23/06/2020 – Processo nº 19991.000727/2009-46 – Relatora: Semíramis de Oliveira Duro)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ.

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

(Acórdão 3002-001.160, de 16/03/2020 – Processo nº 19991.000726/2009-00 – Relator: Carlos Alberto da Silva Esteves)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, aquele que realiza a industrialização por encomenda. Isto porque a pessoa jurídica não realizou efetivamente as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, ou seja, não é quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício. As normas de regência de benefício fiscal devem ser interpretadas de forma estrita, tal qual descrito na lei.

(Acórdão 3001-000.782, de 17/04/2019 – Processo nº 19991.000723/2009-68 – Relator: Marcos Roberto da Silva)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO – AGROINDÚSTRIA

Para fazer jus ao crédito presumido - agroindústria, a empresa precisa produzir ela própria o café que revende, considerando como tal o exercício cumulativo das atividades previstas na legislação de regência.

(Acórdão 3002-007.886, de 17/12/2019 – Processo nº 19991.000450/2010-95 – Relator: Jorge Lima Abud)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

REMESSA DE CAFÉ "IN NATURA" PARA TERCEIROS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. IMPOSSIBILIDADE.

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

(Acórdão 3201-003.683, de 22/05/2018 – Processo nº 10640.724207/2011-52 – Relator: Charles Mayer de Castro Souza)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUÇÃO DE CAFÉ. EXERCÍCIO CUMULATIVO DAS ATIVIDADES DO §6º DO ARTIGO 8º DA LEI Nº 10.925/2004.

Para ser considerada produtora dos produtos classificados no código 09.01 da NCM e possuir o direito de se apropriar de crédito presumido de que o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, a contribuinte deve exercer cumulativamente as atividades 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.

(Acórdão 3302-004.267, de 23/05/2017 – Processo nº 19991.000083/2010-20 – Relator: Paulo Guilherme Déroulède)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição a pessoa jurídica que terceiriza a sua produção (industrialização por encomenda), visto que não é essa pessoa jurídica quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

(Acórdão 3302-010.220, de 15/12/2020 – Processo nº 16349.000043/2009-31 – Relator: Raphael Madeira Abad)

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep relativos às aquisições de café de cooperativas e de pessoas jurídicas, observados os limites e condições previstos na legislação.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles