



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

Processo n° 12585.000584/2010-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.410 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2018
Matéria COFINS_CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente NOBLE BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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. 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 660/06, 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.

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar 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 Giovanni 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 São Paulo I/SP.

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

4. Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de COFINS não cumulativo, relativo ao 3º TRIMESTRE 2008, transmitido em 21.11.2008 (fls. 06 a 09), no valor de R\$10.287.755,67, e Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas aos alegados créditos (fls. 10 a 53).

5. Por meio do despacho decisório da EQAUD/DIORT/DERAT/SPO, de fls. 1391 a 1404, o Pedido de Ressarcimento foi indeferido e a Declarações de Compensação não homologadas, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

i) No tocante à agroindústria (ramo de atuação do contribuinte), a legislação traçou regras específicas para a apuração do crédito de PIS/COFINS. É bastante comum no mercado agropecuário produtores rurais (pessoas físicas) fornecerem insumos agropecuários a pessoas jurídicas que apuram a Contribuição para o PIS 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 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;

ii) O crédito presumido foi estabelecido, inicialmente, nas vendas dos bens relacionados realizadas por pessoas físicas (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). O crédito era apurado mediante aplicação de alíquota correspondente a 70% 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 10.637/2002. 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;

iii) 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. 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;

iv) 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:”. 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. A Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, em seus art. 4º e 6º, confirma este entendimento;

v) O crédito presumido não pode ser ressarcido e/ou compensado, mas somente utilizado como desconto da Contribuição devida.

vi) A forma de apuração do crédito pelo contribuinte 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. 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;

vii) 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.

viii) O crédito presumido foi calculado aplicando-se a alíquota de 2,66% (35% de 7,6%);

ix) Tendo em vista que o crédito presumido não pode ser ressarcido e/ou compensado, o Pedido de Ressarcimento foi indeferido e as Declarações de Compensação não homologadas.

6. O contribuinte, inconformado com despacho decisório, apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 1412 a 1433 na qual argumenta, em síntese, que:

6.1 Trata-se de PER/DCOMPs apresentados pela Defendente a fim de obter o ressarcimento de seus créditos de COFINS, apurado no regime de incidência não-cumulativa, relativos ao 3º TRIMESTRE 2008, vinculados às suas vendas para o mercado externo e, conseqüentemente, a homologação das compensações declaradas com base em referido crédito;

6.2 O saldo credor objeto do pedido de ressarcimento decorreu da impossibilidade de a Defendente compensar a totalidade dos seus créditos de COFINS no decorrer do 3º TRIMESTRE 2008, tendo em vista a não incidência de referida contribuição sobre as receitas de vendas ao mercado externo;

6.3 Contudo, sob o fundamento de que o café adquirido pela Defendente de pessoas jurídicas com incidência normal do PIS e da COFINS não-cumulativas deveria, obrigatoriamente, ter sido vendido à Defendente com a suspensão de tais contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, a D. Fiscalização adotou o entendimento de que a Defendente faria jus apenas ao crédito presumido previsto em referida Lei 10.925/2004 e não ao crédito normal da sistemática não-cumulativa. Todavia referida glosa não subsiste a uma análise mais aprofundada do caso;

6.4 Antes da Lei nº 10.925/2004, as receitas oriundas da comercialização de café (código 09.01 da NCM e da TIPI) não tinham qualquer tratamento tributário diferenciado para o PIS e a COFINS. Isto é, referidas receitas estavam incluídas na regra geral da não-cumulatividade estabelecida pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e sujeitas às alíquotas de 1,65% e 7,5%, respectivamente. A Lei nº 10.925/2004, em seu artigo 9º, incluiu nesta sistemática um regime de suspensão condicional destas contribuições nos casos de venda de produtos in natura de origem vegetal, dentre eles o café. Este é o dispositivo que a D. Fiscalização entende ser de aplicação compulsória pelas pessoas jurídicas que forneceram o café para a Defendente;

6.5 Ocorre que a fruição de referido benefício de suspensão não teve aplicação imediata, haja vista que foi instituído por norma de eficácia limitada que necessitava do estabelecimento de termos e condições pela Receita Federal para a sua plena e efetiva fruição, consoante se depreende da leitura do § 2º do artigo 9º da Lei nº 10.925/04;

6.6 A possibilidade de suspender a incidência do PIS e da COFINS só foi regulamentada com o advento da IN nº 636/2006 e posteriormente da IN nº 660/2006, que revogou a anterior. Dessa forma, a IN nº 660/2006 dispôs sobre os termos e condições da suspensão da exigibilidade das citadas contribuições, estabelecendo certos requisitos a serem atendidos pela pessoa jurídica vendedora para que pudesse fazer jus ao benefício, conforme disposto em seu artigo 4º. Da leitura do referido art. 4º, infere-se claramente o caráter condicional da

suspensão da incidência do PIS e da COFINS, instituída pela Lei nº 10.925/04, pois a pessoa jurídica vendedora só poderia usufruir deste favor fiscal se todos os requisitos legais fossem atendidos. Além destes requisitos, o gozo deste benefício também está condicionado à inserção no corpo do documento fiscal de venda da informação de que a operação foi realizada sob a égide da suspensão, consoante o §2º do artigo 2º da IN nº 660/06. Pela inteligência das normas acima dispostas, caso não sejam atendidas todas as condicionantes, a operação deverá ser tributada normalmente;

6.7 A legislação determinou, ainda, a adoção de crédito presumido do PIS e da COFINS a ser utilizado pelos adquirentes de insumos agrícolas de cerealistas, cooperativas de produção ou pessoas jurídicas agroindustriais ou agropecuárias nas aquisições comprovadamente realizadas sob o regime da suspensão em tela (art. 7º da IN SRF 660/2006);

6.8 Posteriormente, com a edição da IN nº 977/09, publicada em 14.12.2009, alterou-se a redação do artigo 4º da IN nº 636/06 que passou a vigorar da seguinte forma: "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: (...)" . Note-se que, apesar de a norma em análise passar a conter o comando normativo "é obrigatória", as cooperativas de produção, os cerealistas e as pessoas jurídicas agropecuárias ou agroindustriais somente seriam compelidas a efetuarem a venda de suas mercadorias com a suspensão do PIS e da COFINS nos casos em que as condicionantes legais fossem totalmente observadas;

6.9 Portanto, apesar da alteração na redação do supra citado artigo, o benefício da suspensão manteve o seu caráter facultativo, sendo de observância obrigatória pela pessoa jurídica vendedora apenas quando esta, cumulativamente, cumprissem os requisitos determinados na IN;

6.10 Este quadro legislativo, no entanto, sofreu transformações relevantes com o advento da Medida Provisória nº 545/2011, convertida na Lei nº 12.599/2012 e regulamentada pela IN nº 1.223/2011. Referida legislação modificou o regime do PIS e da COFINS até então em vigor na cadeia produtiva do café na medida em que instituiu de forma incondicionada e obrigatória a suspensão da incidência destas contribuições sobre as receitas decorrentes da venda de café no mercado interno e estabeleceu um crédito presumido para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade que efetuem a exportação do café. Nos termos da regulamentação acima, o regime da suspensão foi inovado, pois a legislação atual (Lei nº 12.599/2012 e IN nº 1.223/2011), diferentemente da legislação que a precedeu (Lei nº 10.925/04 e IN nº 660/06), não elenca condições a serem observadas para a aplicação da suspensão da incidência das contribuições em tela. O novo regime de suspensão do PIS e da COFINS possui caráter notadamente obrigatório e incondicional, tendo em vista que a legislação não estabeleceu

requisitos para a fruição do benefício. Este novo regime começou a vigorar apenas em 01.12.2012, conforme dispõe o art. 17 da IN nº 1.223/2011;

6.11 A Defendente 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;

6.12 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 Defendente no mercado interno foram realizadas sem a suspensão das referidas contribuições e tributadas normalmente, como reconheceu o próprio r. despacho decisório. Por esta razão, a Defendente apurou os créditos normais de PIS e COFINS - e não o crédito presumido previsto pela Lei nº 10.925/2004 - e houve por bem apresentar os pedidos de ressarcimento em análise, visando a utilização destes créditos remanescentes por meio da compensação de débitos próprios administrados pela RFB. Nesse ponto, importante destacar 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. Se a operação foi realizada com a incidência do PIS e da COFINS, o adquirente da mercadoria poderá se apropriar dos créditos normais destas contribuições, mas se a operação foi comprovadamente realizada sob a égide da suspensão, o crédito a que fará jus o adquirente é o presumido;

6.13 A suspensão da incidência do PIS e da COFINS, prevista pela Lei nº 10.925/2004, é regime diferenciado concedido a pessoas jurídicas determinadas em função da atividade de fornecimento de insumos agrícolas específicos, desde que atendam a requisitos e condições previstos na IN nº 660/2006, sob pena de não fazerem jus ao benefício. Tal raciocínio encontra amparo, inclusive, no próprio entendimento da RFB, que já se manifestou por intermédio de inúmeras Soluções de Consulta a respeito da aplicabilidade do regime de suspensão do PIS e da COFINS somente nos casos em que forem atendidos todos os requisitos legais;

6.14 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;

6.15 *Certa obrigatoriedade de referida suspensão somente passou a constar na legislação tributária com a publicação da IN nº 977/2009, em 16.12.2009, com efeitos retroativos a 01.11.2009 (art. 22). Isto é, atendidas as condições para a fruição da suspensão (hipótese em que a suspensão é aplicável), ela se tornaria obrigatória. O art. 22 da IN nº 977/2009 pretendeu atribuir à inovação quanto à obrigatoriedade acima referida os efeitos retroativos de legislação tributária de caráter interpretativo (art. 106, I, do CTN). O critério para distinguir uma norma interpretativa de uma norma não interpretativa é, pois, a existência ou não de inovação no instituto jurídico abordado. Se a lei não inova o instituto jurídico regulado, então ela pode ser interpretativa. Contudo, se há inovação, a legislação não tem caráter interpretativo. Nesse ponto, em que pese se tenha pretendido a atribuição de caráter de norma interpretativa para a alteração da IN nº 660/2006 pela IN nº 977/2009, resta claro que a nova legislação inovou o regime jurídico anteriormente vigente, não podendo, pois, ter os efeitos retroativos permitidos pelo art. 106, I, do CTN;*

6.16 *Contudo, ainda que para argumentar se admita o caráter interpretativo de referida norma, o que temos de concreto a partir da IN nº 977/2009 é que a suspensão ora discutida tinha sua aplicação obrigatória apenas nas hipóteses em que seria aplicável. Isto é, seria obrigatória somente quando atendidas as condições impostas pela regulamentação infralegal. Se referidas condições não fossem cumpridas, não haveria que se falar em aplicação da suspensão, muito menos em aplicação obrigatória;*

6.17 *Apenas com a edição da IN nº 1.223/2011, para regulamentar da Lei nº 12.599/2012, conversão da MP nº 545/2011, a suspensão se tornou incondicional e de caráter obrigatório;*

6.18 *Sob o argumento de que a suspensão seria obrigatória, no caso dos autos a D. Fiscalização deixou de examinar se os fornecedores da Defendente atenderiam, ou não, às condicionantes necessárias para a aplicação do benefício. Como se viu acima, uma das condições para que a empresa vendedora pudesse utilizar a suspensão do PIS e da COFINS era a obrigação de fazer constar expressamente no corpo do documento fiscal de venda da mercadoria que aquela operação se deu com tal benefício. No caso do café adquirido pela Defendente, como reconheceu o r. despacho decisório, os vendedores consignaram exatamente o oposto, isto é, de que referidas operações foram tributadas normalmente pelo PIS e pela COFINS. A ausência da expressa menção à aplicação da suspensão no corpo do documento fiscal de venda já caracterizaria, por si só, o não atendimento aos requisitos legais prescritos na IN nº 660/2004, autorizando a pessoa jurídica adquirente (no caso, a Defendente) a apurar créditos normais de PIS e COFINS, que foram desconsiderados pela Fiscalização;*

6.19 *Apenas ao vendedor fornecedor da Defendente 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 Defendente 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 D. Fiscalização;

6.20 Ainda na hipótese de a suspensão ser considerada aplicável no período em tela, o que se admite pelo princípio da eventualidade, o Fisco também não poderá glosar os créditos da Defendente sob o argumento de que a suspensão do PIS e da COFINS era obrigatória pois o entendimento da RFB à época dos fatos era de que referida suspensão era condicionada. O entendimento das D. Autoridades Tributárias da RFB está muito bem refletido em soluções de consulta. Entendia a RFB, até bem depois das datas dos fatos geradores ora discutidos, que a suspensão de que cuidam a Lei nº 10.925/2004, IN nº 636/2006 e IN nº 660/2006 era condicionada – o que, nos termos acima expostos, exclui sua pronta obrigatoriedade. As razões para a glosa do crédito da Defendente sobre suas aquisições de café são manifestamente contrárias ao entendimento da RFB publicado até então. Em outras palavras, a D. Fiscalização pretende alterar o critério jurídico adotado pelas D. Autoridades Tributárias na época do registro do crédito para glosá-lo;

6.21 Em se tratando de alteração de critério jurídico utilizado para a aplicação do regime de suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS nas receitas de venda de café no mercado interno, esta alteração não pode ser aplicada para fatos geradores passados, já concretizados no tempo e no espaço. Isto nos termos do artigo 146 do CTN, que dispõe que a modificação introduzida de ofício no critério jurídico adotado somente pode ser efetivada para fatos geradores ocorridos posteriormente a sua introdução;

6.22 Agir nesse sentido seria permitir a aplicação retroativa de um novo posicionamento, em prejuízo da Defendente, contrariando não só o disposto no artigo 146 do CTN, como também dispositivo de cunho constitucional, precisamente expresso no art. 5º, inciso XL da Constituição Federal. Cita jurisprudência do CARF e doutrina para corroborar seu entendimento;

6.23 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.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, por intermédio da 9ª Turma, no Acórdão nº 16-45.220, sessão de 27/03/2013, julgou improcedente a impugnação do contribuinte. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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.

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 preenchem 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 660/06. 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.

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 homologadas, com os fundamentos que constam do despacho decisório relatado alhures.

O litígio foi inaugurado com a impugnação da contribuinte onde contestou e aduziu que o direito ao crédito na aquisição de café cru de fornecedores pessoas jurídicas era o básico (integral) e não o presumido conforme decidira a autoridade no despacho decisório. Sustentou também que as vendas de insumos pelos seus fornecedores não estavam obrigatoriamente sujeitas à suspensão do PIS e da Cofins, vez que entende tratar-se de mera faculdade.

Dessa forma, a questão a ser decida neste julgamento é tão-somente acerca da tributação dos insumos adquiridos - café, se suspenso ou com incidência do PIS/Cofins, da qual (tributação) decorre a modalidade de crédito a que tem direito a recorrente: básico ou presumido.

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

peças 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 dos 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 agropecuário, 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)

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte para que se mantenha 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.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator