



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.903814/2012-76  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.890 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2021  
**Recorrente** TRES CORACOES ALIMENTOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

**CRÉDITO SOBRE FRETES (AÍ ABRANGIDAS A MANUTENÇÃO E OS COMBUSTÍVEIS, NO CASO DE FROTA PRÓPRIA). TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESCABIMENTO.**

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

**FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.**

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Vencidos: os conselheiros José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Walker Araújo, que reverteram as glosas referentes a combustíveis, manutenção dos veículos, compra de pneus e recauchutagem utilizados em veículos destinados à comercialização das mercadorias industrializadas e afastavam as glosas referentes ao frete na transferência entre produtos acabados para estabelecimentos do mesmo contribuinte. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o

decidido no Acórdão n.º 3302-011.881, de 22 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10380.903810/2012-98, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Paulo Regis Venter.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão recorrida que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade para manter a glosa em relação aos créditos apurados em operações consideradas fraudulentas, desvendado pelas operações Tempo de Colheita e Robusta, bem como manter a glosa - estas não relacionadas às operações fraudulentas - em relação (i) ao frete na transferência entre produtos acabados para estabelecimentos do mesmo contribuinte; (ii) combustíveis utilizados em veículos destinados à comercialização das mercadorias industrializadas; (iii) manutenção desses mesmos veículos, pneus e recauchutagem.

Em suas razões recursais, a Recorrente, em síntese apertada, alega que não participou das operações tidas por fraudulentas, que realizou as operações que originaram os créditos com lisura e boa-fé, tudo respaldado através de documentos idôneos e com empresas que à época não tinham restrições e/ou irregularidades perante os órgãos fiscais; e tem direito aos créditos glosados pela fiscalização em razão de sua relevância e essencialidade no seu processo produtivo.

É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir: <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto aos créditos oriundos de operações fraudulentas, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

### **I - Admissibilidade**

O recurso voluntário apresentado pela empresa é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

### **II – Mérito**

No mérito, o cerne do litígio visa auferir o direito da Recorrente reverter as glosas dos créditos apurados em relação em operações consideradas fraudulentas, desvendado pelas operações Tempo de Colheita e Robusta, bem como manter a glosa - estas não relacionadas as operações fraudulentas – em relação (i) ao frete na transferência entre produtos acabados para estabelecimentos do mesmo contribuinte; (ii) combustíveis utilizados em veículos destinados à comercialização das mercadorias industrializadas; (iii) manutenção desses mesmos veículos, pneus e recauchutagem.

Feitas estas considerações passa-se a análise dos pontos controvertidos.

#### **II.1 – Créditos oriundos de operações fraudulentas – Operações Tempo de Colheita e Robusta**

Previamente, cabe esclarecer que a demonstração da fraude em referência foi feita com base nos fatos elementos probatórios colhidos no âmbito das denominadas operações “Tempo de Colheita” e “Robusta”. Tais provas, que comprovam a participação proativa da recorrente no referido esquema de fraude, constam dos autos do processo nº 16004.720665/201102.

Todo o *modus operandi* envolvendo a operação já foi devidamente analisado por este relator nos autos do PA 16007.000063/2010-16, acórdão 3302-007.254, sendo mantido a glosa em relações as operações tidas por fraudulenta, considerando, para tanto, o robusto acervo probatório carreado naquele processo. Outro processo de relatoria da Conselheira Denise Madalena Green (acórdão 3302-007.736) seguiu o mesmo destino.

Neste cenário, analisando minuciosamente a decisão recorrida e as razões recursais, entendo que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto. Assim, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

11. O requerente adquire café em grão de produtores rurais e de comerciantes atacadistas, industrializa-o e exporta-o.

12. Como as exportações que realiza são imunes às contribuições sociais, nos termos art. 149, §2º, I, da Constituição, o interessado, no âmbito do regime de apuração não-cumulativo (art. 195, §12, da Constituição), acumula crédito sobre as aquisições de bens e serviços consumidos ou aplicados na produção ou fabricação dos produtos exportados, sendo tais passíveis de compensação ou ressarcimento, por força do art. 5º, *caput*, I, e §§1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS/Pasep), e do art. 6º, *caput*, I, e §§1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins).

13. Estão em discussão os créditos decorrentes do café adquirido de determinadas pessoas jurídicas, especificamente das que integraram esquema de fraude para gerar indebitamente crédito da contribuição no âmbito da apuração não-cumulativa.

14. O esquema consistia na utilização de uma interposta pessoa jurídica (inexistente de fato) quando da aquisição de café em grão direto do produtor

rural, a fim de burlar a regra prevista no art. 8º, §3º, III, da Lei nº 10.925, de 2004, tomando-se, assim, o crédito “cheio” de 7,6% na apuração da Cofins, em vez do crédito presumido correspondente a 2,66% (35%x7,6%). Da mesma forma quanto ao PIS/Pasep, utilizou-se 1,65% em vez de 0,58% (35%x1,65%).

15. Isso porque, na compra de café em grão (NCM 0901.1) diretamente de pessoa física (produtor rural), o valor a ser creditado se reduz a 35% (trinta e cinco por cento) daquele apropriável no caso de aquisição feita de pessoa jurídica, tal como disciplinado pela Lei nº 10.925, de 2004:

**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 2005)**

(...)

§ 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:

(...)

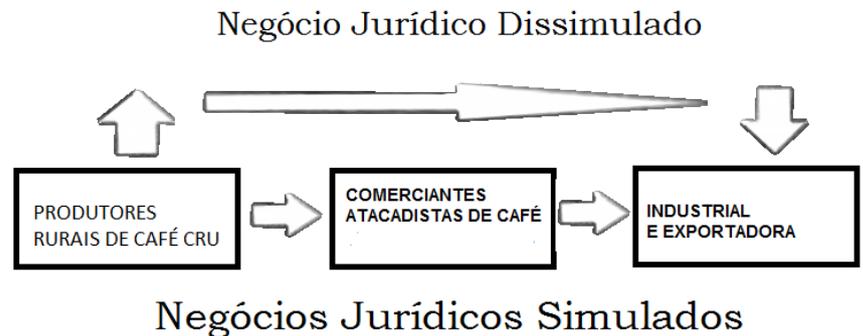
**II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.**

(...)

§ 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.

(...) (grifo nosso)

16. De forma gráfica, eis o esquema fraudulento descrito pela fiscalização:



17. De outra parte, o manifestante sustenta, em síntese, a ilegitimidade da prova trazida aos autos e a inexistência da prova da ocorrência de simulação relativa na aquisição do café. Eis, portanto, o objeto litigioso.

18. Quanto à ilegitimidade da prova, anota-se que as provas e documentos vieram aos autos como decorrência das operações Tempo de Colheita e Robusta, que, uma vez deflagradas em face de comerciantes atacadistas de café em grão, jamais figurara como investigado, não tendo, por conseguinte, participado do contraditório no âmbito do processo administrativo instaurado (16004.720665/2011-02). Nessas condições, sustenta ser ilegítimo o empréstimo da prova então obtida, utilizada para fundamentar o indeferimento do pedido de ressarcimento, muito menos da conclusão do Termo de Descrição dos Fatos produzido naquele processo.

19. Em verdade, empréstimo de prova não existiu, não se tendo, pois, a necessidade de debater ou examinar os requisitos doutrinários e jurisprudenciais para a importação de determinada prova de um processo para outro, que se sabe admitida juridicamente.

20. É que as provas foram coletadas dentro de um mesmo *iter* tributário, instaurado com o propósito de investigar a existência de empresas que funcionavam como interposta pessoa entre o produtor rural e o industrial/exportador de café. Numa primeira fase, a investigação, instaurada e presidida pelas DRFs de Vitória (ES) e São José do Rio Preto (SP), assumiu a amplitude própria de operações que visam dismantelar e apurar esquemas fraudulentos envolvendo os muitos contribuintes que integram a cadeia de produção, comercialização, industrialização e exportação de café. Essa primeira etapa, como procedimento fiscal investigativo pautado pelo princípio inquisitório, foi encerrada com um relatório denominado Termo de Descrição dos Fatos, que examina preambularmente os muitos depoimentos e documentos coletados, com o objetivo de estabelecer em quais contribuintes seriam aprofundadas as investigações, segundo o direcionamento encetado pelo referido termo.

21. Nesse mister, foram instauradas diversas ações fiscais individuais, nas quais cada contribuinte foi chamado a prestar os esclarecimentos solicitados pela Fiscalização, à medida que a prova então obtida implicava-o. Por situar-se ainda no âmbito de um procedimento fiscal, o contraditório não era requerido. Como decorrência, em face de várias dezenas das pessoas jurídicas envolvidas, comerciantes e indústrias, foram lavrados autos de infração, formalizados lançamentos tributários e indeferidos pedidos de ressarcimento da contribuição não-cumulativa.

22. Na espécie, os vários pedidos de ressarcimento da contribuição, vinculados a declarações de compensação, demandaram, sob o respaldo do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 03.0.01.002012000060, a realização de diligência fiscal, a fim de se apurar a legitimidade dos créditos informados no Dacon pelo contribuinte. Esta etapa foi concluída com a Informação Fiscal, que está instruída com depoimentos, livros e documentos fiscais, extratos bancários etc, ou seja, os elementos pertinentes coletados nas operações fiscais e outros obtidos durante a ação fiscal individualizada.

23. Por fim, cientificados os diversos contribuintes, seja do lançamento tributário ou do auto de infração, seja do despacho decisório denegatório do crédito de ressarcimento, abriu-se ensanchar aos contribuintes do devido processo legal, tal como consagrado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

#### DIREITO AO CONTRADITÓRIO NO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

Não há se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte. As garantias do devido processo legal, em sentido estrito, do contraditório e da ampla defesa são próprias do processo administrativo fiscal. (Acórdão n.º 17-29398, de 7 de janeiro de 2009)

24. Assim, não se sustenta a afirmação de cerceamento do direito de defesa no âmbito da ação fiscal, pois os princípios do contraditório e da ampla defesa sequer têm incidência nessa fase de atuação da norma jurídica tributária. A esse respeito, é cediço que os princípios inerentes ao devido processo legal administrativo (art. 5.º, inc. LV, da Constituição Federal) norteiam à atuação administrativa somente a partir da instauração da fase litigiosa do procedimento fiscal, que tem início com a regular impugnação do lançamento pelo contribuinte, conforme prevê o art. 14 do Decreto 70.235/72. Vai daí que o atuar da fiscalização durante o procedimento preparatório se rege pelo princípio da inquisitorialidade, o qual viabiliza o exercício do dever de investigação por parte da autoridade fiscal, com vistas à verificação do cumprimento das obrigações tributárias a cargo do sujeito passivo. De ver-se, então, a inexistência do vício invocado.

25. No caso concreto, o manifestante ora esgrima, e decerto lhe estão sendo asseguradas, as garantias do devido processo administrativo, desde o momento em que se insurgiu contra decisórios de indeferimento do crédito de ressarcimento e denegatórios de homologação da compensação (art. 74, §11, da Lei n.º 9.430, de 1996).

26. Do exposto, é incabível a alegação de empréstimo ilegítimo da prova.

27. Quanto à inexistência de prova da prática simulatória, sustenta-se que a fiscalização coletou apenas elementos indiciários, insuficientes e temerários, para se concluir pela existência da fraude e pelo envolvimento do reclamante, tendo em vista a generalidade dos depoimentos, as poucas e imprecisas referências feitas ao seu nome nos depoimentos, a boa-fé no procedimento de aquisição do café e a frágil presunção erigida com base na generalização da prática fraudatória.

28. A fim de examinar o grau de convicção de provas e indícios coletados pela fiscalização, cabe desmistificar a alegação do defendente de que a prova indireta ou o indício não serve de prova. Serve sim. Para tanto, ele há de ser valorado à luz de uma lei de inferência e da convergência com outros elementos de prova.

29. Não se perca de vista o entendimento da doutrina:

(...) há um procedimento na doutrina e, principalmente, na prática, de que o indício é uma fonte imperfeita, a menos atendível de certeza que a prova direta. Isso não é exato. A eficácia do indício não é menor do que o da prova direta, tal como não é inferior a certeza racional à história e física. O indício é somente subordinado à prova, porque não pode subsistir sem uma premissa, que é a circunstância provada; e o valor crítico do indício está em relação direta com o valor intrínseco da circunstância indiciante. Quando esteja bem esclarecido, pode o indício adquirir uma importância predominante e decisiva no Juízo. (Eduardo Espínola Filho. **Código de Processo Penal Brasileiro Anotado**. 6ª ed, v. 3, Borsoi, p. 176)

30. Igualmente o ordenamento pátrio não consagra hierarquia entre os meios de prova.

31. Não se pode deixar de reconhecer na investigação realizada pela fiscalização, e por outras equipes que a assistiram nessa tarefa, um cuidadoso e alentado trabalho, incansavelmente voltado para a colheita de provas da prática simulatória acima descrita. Nesse sentido, vários elementos indiciários e provas diretas foram relacionados, como se constata na informação fiscal: **depoimentos, documentos fiscais, movimentação financeira com extratos bancários, diligências nos locais indicados como domicílio tributário e funcionamento das pseudo-empresas chamadas “noteiras” e tudo reportado com os documentos juntados aos autos.**

32. Para conferir um tratamento intersubjetivamente controlável ao procedimento de valoração dessa gama de elementos indiciários, é preciso apanhá-los sob determinadas categorias, que se formula a seguir.

33. Pois bem, o indício consiste num fato conhecido e provado (fato indício), que, tendo relação com outro fato (fato indiciário), por meio de uma lei de inferência, autoriza a concluir-se a ocorrência deste.

34. O indício tem valor probatório se se relacionar com o fato indiciário de forma bastante provável, não se exigindo a absoluta certeza. Em verdade, a representatividade do indício depende não só do fato indício, mas também da qualidade da lei de inferência, que pode decorrer do direito positivo (presunção legal), da ciência (lei científica) ou da experiência comum (presunções simples).

35. Focando o valor probatório do indício, dois são os elementos que balizam a sua conexão com o fato indiciário: (i) a *extensão fática*, a significar o conjunto, mais ou menos amplo, dos fatos passíveis de ser relacionados com determinado indício, segundo diferentes leis de inferência; (ii) a *proximidade lógico-causal*, a traduzir vínculo lógico-causal, mais ou menos estreito, com o fato probando, em função do grau de acuidade da lei de inferência.

36. Partindo dessa classificação, é possível encontrar indício com dois atributos fundamentais: (i) a *contundência* (na relação com o próprio fato); (ii) a *dispersão* (na relação com outros fatos). Diz-se disperso o indício que apresentar alta extensão fática, ou seja, que pode ser associado a fatos diversos, não necessariamente relacionados entre si, segundo diferentes leis de inferência. Por exemplo, um indício evidente revela baixa dispersão, mas, no indício depósito bancário de origem não comprovada, quando relacionado ao fato omissão de receita, nota-se alguma dispersão, que é contida por uma lei de inferência normativa (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996). Como se nota, o modo de reduzir a dispersão de um *dado* indício é através da escolha de uma boa lei de inferência.

37. A seu turno, diz-se contundente o indício que exibir alta proximidade lógico-causal, segundo *determinada* lei de inferência. Por exemplo, a relação entre fumaça e fogo tem alta contundência na experiência comum. A forma de se

e elevar o nível de contundência de um indício é mediante aprofundamento investigativo, voltado para colheita, na cadeia lógico-causal, de outros elementos indiciários vinculados mais proximamente ao fato alegado. Por exemplo, o fato de uma indústria/exportadora adquirir café, num regime tributário em que lhe é mais vantajoso fazê-lo de uma pessoa jurídica, em vez do produtor rural pessoa física, é indício de baixa contundência, se se pretende concluir que elas integram um esquema de fraude fiscal de crédito das contribuições não-cumulativas.

38. De acordo com a proximidade na cadeia lógico-causal, o indício pode ainda ser classificado em *imediatos* ou *mediatos*. O primeiro se conecta diretamente com o fato probando (fato indiciário de primeira ordem), enquanto o segundo se relaciona primeiramente com um fato intermediário, que, por sua vez, guarda vinculação direta com o fato probando (fato indiciário de segunda ordem). Nesse contexto, diz-se *pertinente* o indício imediato. O valor probatório do indício mediato vai depender do reforço de outros elementos indiciários, em função da *convergência* entre eles. Todavia, a convergência entre vários indícios fragmentários dificilmente permite o salto qualitativo de uma inferência segura. A não ser que venham somar-se, no contexto probatório, a indícios com certa contundência ou restrita dispersão.

39. Nesse quadro, reconhece-se ainda o *indício fragmentário*, como sendo aquele que apresenta alta extensão fática e baixa proximidade lógico-causal em relação ao fato probando, enquanto o *indício representativo* é o seu oposto. Ao contrário daquele, este tem eficácia probatória capaz de respaldar, por exemplo, a existência da interposição fictícia de pessoas.

40. Para melhor compreender o indício fragmentário, valho-me da metáfora do corpo de um elefante. Indago: é possível identificar o animal a partir de um fragmento de pele que lhe foi retirado? Depende: se esse fragmento consiste de um centímetro quadrado de pele, certamente a percepção visual, fundada na experiência comum, não autoriza uma inferência segura. Bem diferente se se contar com um trecho de pele que revele ter sido extraído da tromba de um elefante, tendo por base a mesma lei de inferência. No primeiro caso, tem-se um indício fragmentário, ao passo que, no segundo, o indício é representativo. Entretanto, modificando-se a lei de inferência (p.ex., para uma lei científica), um indício inicialmente fragmentário pode tornar-se representativo, se, no exemplo, for feito o exame de DNA no tecido coletado.

41. Prosseguindo a comparação, há também uma corporeidade fenomênica, norteadas por uma finalidade, com a qual determinado indício guarda maior ou menor extensão fática ou proximidade lógico-causal. A corporeidade de uma dada situação é definida por um conjunto de elementos fáticos que a caracterizam, segundo a experiência comum. Cada um desses elementos é demarcado por cinco aspectos: (i) subjetivo (o sujeito da ação ou omissão); (ii) material (a ação ou omissão em si); (iii) temporal (o momento da ação ou omissão); (iv) espacial (o lugar da ação ou omissão); (v) teleológico (a finalidade almejada).

42. Como se apresenta a corporeidade fenomênica que pretende burlar a regra prevista no art. 8º, §3º, III, da Lei nº 10.925, de 2004, em que se configura situação mais vantajosa para a indústria exportadora adquirir café em grão de pessoas jurídicas atacadistas, em vez de fazê-lo diretamente do produtor rural.

43. No quadro legal de regime não-cumulativo, que então se instituíra, passou a ser tributariamente interessante adquirir bens e serviços de pessoa jurídica, e não diretamente de pessoa física/produtor rural. Assim, optar por uma pessoa jurídica, no caso atacadista de café, em detrimento de um produtor rural - pessoa física, pode situar-se de fato no domínio do assim chamado planejamento tributário do adquirente. Embora, claro, a introdução de um elo a mais na cadeia

produtiva eleve os custos desse adquirente, pois aquele atacadista intermediário, além de seus custos operacionais normais, deverá recolher as contribuições incidentes sobre as receitas auferidas nas suas alíquotas normais (1,65% e 7,6%), podendo se creditar no percentual de apenas 35% do crédito, calculado com as mesmas alíquotas.

44. Evidencia-se, então, que a aquisição da mercadoria da pessoa jurídica, ao invés da aquisição direta do produtor rural, embora resulte para o adquirente creditamento integral, o seu custo de aquisição necessariamente será maior. De qualquer forma, a escolha por uma forma, ou outra, poderá fazer parte de um planejamento tributário, sem qualquer óbice legal.

45. Situação bem diferente é aquela em que a pessoa jurídica atacadista introduz-se nesta cadeia sob os auspícios do adquirente, sob uma aparência de regularidade formal, apenas para gerar crédito para o comprador; porque, neste caso, o procedimento só gera uma vantagem global apreciável, para ambos, se este atacadista não cumprir com ônus tributário que lhe será próprio. Tal situação nada tem de planejamento tributário, tratando-se de simulação subjetiva, em que a atacadista figura como interposta pessoa entre o produtor rural e a indústria/exportadora.

46. A interposição fraudulenta é todo ato em que uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por uma operação ou empreendimento que não realizou, interpondo-se entre uma parte (o Fisco) e outra (o real beneficiário – responsável pela operação ou pelo empreendimento), para ocultar o sujeito passivo ou a materialidade do fato gerador.

47. Nesse passo, pode ser mais ou menos delineada, no quadro das relações negociais que se apresenta no caso concreto, a situação que constitui uma interposição fictícia de pessoas, a saber: a indústria/exportadora (“I/E”) **guia** o café que adquire de um produtor rural (“PR”) por intermédio de uma empresa atacadista (“A”) inexistente de fato. O sujeito do verbo “guiar” é a “I/E”; o objeto é o café; a “A” é o objeto indireto.

48. Essa hipótese exsurge na medida em que os corretores que trabalham para o reclamante buscam café nas condições que favoreçam a concretização do creditamento em valor cheio. Mais adiante veremos esse papel sendo executado pelo corretor da Santa Clara de nome Francisco de Jesus Carvalho. Outra situação pode ser aqui enquadrada, quando se constata que o sócio ou titular da atacadista não possuem capacidade patrimonial e financeira compatível com o capital social e o movimento financeiro dela, como se sucedeu, por exemplo, com os sócios de direito das sociedades Do Grão (Alexandre Pancieri e Ricardo Vieira dos Anjos) e Nova Brasília (Nivaldo Josias Couto e Reginaldo Cordeiro de Souza) e do titular da firma individual V Munaldi – ME (Wilson Munaldi).

49. Uma outra possibilidade de interposição de pessoas está assim configurada: “A” **guia** o café adquirido de “PR” para “I/E”. O sujeito do verbo inverte-se, passando ser “A”. O objeto permanece o café. Mas o objeto indireto torna-se “I/E”.

50. Essa situação se manifesta quando a venda de notas fiscais passa a ser o negócio de empresas pseudo-atacadistas, oferecendo amplamente no mercado a sua “mercadoria” (a nota fiscal). Na espécie, registra-se que o defendente adquiriu café de 7 (sete) das 40 (quarenta) empresas apanhadas na condição de “noteiras”, todas figurando, à época dos fatos, como ativas e habilitadas nos cadastros da RFB e da Fazenda Estadual, até serem apanhadas nas operações fiscais. Por certo, as consultas cadastrais relativas às empresas atacadas trazidas pelo contribuinte aos autos é elemento indiciário de sua boa-fé nas operações de aquisição do café, que se revelará, no entanto, fragmentário no

contexto fático-probatório formado pelos multifários indícios trazidos aos autos pela fiscalização.

51. Em uma e outra possibilidade, há *pactum simulationis* da indústria/exportadora com os atacadistas, ao contrário do que sugere, com outras palavras, o manifestante. O certo é que o verbo guiar tornou-se um verdadeiro jargão para os atores do mercado cafeeiro, como revelam, à sobeja, os depoimentos.

52. A interposição fraudulenta dá-se em função da integração dos seguintes elementos: (i) a pessoa jurídica “A” sonega tributos (é pressuposto mesmo do esquema, pois, do contrário, a simulação deixa de ser vantajosa, faltando o *animus nocendi*); (ii) a pessoa jurídica “A” existe apenas no papel, sem uma estrutura gerencial, operacional, patrimonial e financeira típicas; (iii) a pessoa “I/E”, para todos os efeitos, adquire, documental e financeiramente, café de “A”, valendo-se de corretores que se empenham em realizar o melhor negócio para o seu representado.

53. Dentre esses elementos, os mais contundentes e convergentes são o (i) e (ii) e o mais disperso é o (iii).

54. **Pois bem**, o esquema veio à tona nas operações fiscais Tempo de Colheita e Robusta, deflagradas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil em Vitória (ES) e em São José do Rio Preto (SP), respectivamente. A primeira operação apontou indícios veementes da existência de uma epidemia no mercado de café, consistente na proliferação, de norte a sul do país, de pessoas jurídicas existentes apenas formalmente, destinadas a “servirem de guia” do insumo café para que empresas compradoras pudessem se apropriar integralmente do crédito das contribuições sobre o valor indicado na nota fiscal.

55. Essa conclusão foi extraída de uníssonos depoimentos prestados pelos seguintes produtores rurais e corretores: Paulo Alvim Dalla Maestri, Antônio Marcos Zamprogno, Idelsino Lima Viana, Nilson Alves, Gilmar Casagrande, Anaízio João Zanotti, Antônio Luiz Camata, Idídio Cerqueira Filho, Moysés Alvino Covre, Domingos Perim, Jarbas Alexandre Nícoli, Luiz Mazolini, José Carlos Vassuler, Ailton Nóia de Oliveira, Marcelo Fausto Tamanini, Walmir Bolsanello, Renato Mielke, Antônio Colombo, João Raasch júnior, Demar Raasch, Mateus Merlin Lourenço e Jones José Colombo Pinto. Os produtores (e/ou maquinistas) expuseram, em detalhes, acerca do transporte do café até as grandes exportadoras, a troca no caminho da nota do produtor pela pseudo-atacadista e o pagamento a esta pelo fornecimento da nota. Os corretores, por sua vez, corroboraram as afirmações dos produtores e/ou maquinistas. Reconheceram que o café adquirido pelas empresas exportadoras e indústrias proveio de vendas de produtores e/ou maquinistas. Do mesmo modo, reconheceram que os adquirentes são informados de como se dão as operações: café de pessoa física, produtor e/ou maquinista, guiado em nome de uma pseudo-empresa atacadista e desta para a compradora.

56. Na espécie, foram identificadas dezenas de pessoas jurídicas que atuaram como pseudo-atacadista no Estado do Espírito Santo, entre as quais estariam aquelas que foram utilizadas pelo reclamante como guia na aquisição do café do produtor rural, a saber: Colúmbia Comércio de Café Ltda, L & L Com. Exp. De Café Ltda, Do Grão Com. E Exp. E Imp. Ltda, Nova Brasília Com. De Café Ltda, J. C. Bins, G. H. Moschem, V. Munaldi – ME, bem como outras pessoas jurídicas localizadas na região de Manhuaçu (MG).

57. As pessoas jurídicas Colúmbia, Acádia, Do Grão e L & L descortinaram todo o esquema engendrado. Por exemplo, o representante da Colúmbia Antônio Gava asseverou que “a Columbia funciona como recebedora da nota fiscal do produtor

e emissora da nota fiscal de saída”. Nas declarações prestadas por Altair Braz Alves, titular de fato da firma V. MUNALDI - ME, revelou que a sua empresa “nunca foi atacadista de café” e que “sequer atuou no seguimento de compra e venda de café”, sendo “criada unicamente com o objetivo de fornecer notas fiscais para os verdadeiros compradores (destinatários finais) de café”.

58. Em contrapartida, o manifestante descreve todo o procedimento de aquisição de café de fornecedores pessoas físicas e jurídicas, posicionando os corretores como intermediário na negociação. Para ele, o fornecedor é geralmente anunciado ao comprador apenas com o fechamento da negociação, quando então este verifica a existência do fornecedor no seu cadastro interno e, em seguida, a habilitação fiscal e cadastral do vendedor no âmbito da RFB (CNPJ e CPF) e do Fisco Estadual (Sintegra).

59. Nada obstante a consistência interna do procedimento descrito, ele é algo puramente idealizado e não encontra respaldo na prática, conforme generalizada afirmação daqueles que atuam ao longo da cadeia negocial do café, da qual não se pode furta o manifestante, ainda que isso não se tenha sucedido com 100% dos fornecedores pessoas jurídicas, conforme documentos que anexa (em 2007, afirma o contribuinte, apenas 26 de 388 dos fornecedores foram declarados inaptos).

60. A título ilustrativo, os esclarecimentos prestados pelos seus fornecedores Colúmbia, L & L e Do Grão conduzem à conclusão de que o procedimento descrito e supostamente adotado pelo contribuinte para a aquisição de café não tem aderência à realidade:

O Torrador, Grande Atacadista ou Exportador, quando recebem o café em seu depósito/armazém tem total ciência da origem do Café, ou seja, em que região foi produzido e de que produtor veio. As amostras retiradas quando da pesagem do caminhão no depósito do Comprador, indicam a origem, assim como as amostras que os motoristas levam consigo para fazer contraprova de qualidade e classificação. Vale esclarecer que, na maioria das vezes, o Comprador e Destinatário final do café é quem negocia com o produtor e, quando isto não ocorre, é o Corretor quem negocia. Assim, quando o Corretor vende para uma Indústria, Atacadista ou Exportador ele informa a origem do café. Importante observar ainda, que o saco que carrega a amostra que é levada pelo motorista do caminhão, também indica o nome do produtor ou de quem está vendendo. Assim, é afirmativo o fato de que o Comprador sabe a origem do café. Após o início da fiscalização, os Compradores orientaram a não vincular o produtor ao destino final da mercadoria, mas isto é praticamente impossível de ocorrer, porque os compradores exigem saber de quem é o café e, as amostras tiradas para a negociação, indicam quem é o dono do café. De se esclarecer que algumas empresas compradoras e alguns corretores, possuem cadastro de produtores, onde vinculam o nome do produtor a um certo código, (...) para indicar na Nota Fiscal que guia o café, o nome do produtor ou o nome do corretor que intermediou. Quando é identificado por código na Nota Fiscal o nome do corretor, este por sua vez, tem em cada confirmação de negócio o nome do vendedor, ou seja, o nome do produtor. (grifo nosso)

61. Em vista da convergência, contundência e extensão dos elementos coletados, a objeção quanto à generalidade das declarações prestadas não se sustenta, pois que, ao contrário, elas são sumamente detalhadas, indicando pessoas, lugares, circunstâncias, *modus operandi* etc. A uniformidade das declarações, mais do que indícios apenas indiretamente reportados ao reclamante, estampa a práxis fiscal deletéria de pessoas jurídicas e físicas, à luz da qual se assoma em significação (funcionando como reforço) qualquer elemento de prova mais diretamente conectado ao manifestante, conquanto não conflitante no quadro

geral. Assim procedendo, não se incorre em sofisma ou manejo indevido da prova indireta, como inclinadamente apregoa o defendente.

62. Por sua vez, a Operação Robusta, de posse dos elementos coletados na primeira operação, aprofundou as investigações com vistas a precisar a figura do terceiro de boa fé adquirente de insumo das pseudo-atacadistas (emissora de notas fiscais inidôneas e inexistentes de fato). Nesse mister, avançou-se na busca da movimentação bancária das empresas atacadistas, mediante quebra do sigilo bancário, a fim de identificar os verdadeiros beneficiários dos recursos provenientes das empresas industriais/exportadores, e na determinação das capacidades gerencial, operacional, patrimonial das empresas atacadistas, por meio inclusive de verificação *in loco*, a fim de testificar a sua existência de fato, relativamente aos anos-calendário de 2005 a 2009.

63. Assim, foram objeto de exame as empresas apontadas pela operação anterior como tendo fornecido café ao manifestante, a saber:

<b>CNPJ</b>	<b>FORNECEDOR/ATACADISTA</b>	<b>DOMICÍLIO</b>
0449790800010 3	COLUMBLA COMERCIO DE CAFE LTDA	COLATINA/ES
0535643500019 7	DO GRAO COMERCIO E EXP. IMP. LTDA	COLATINA/ES
0726135100010 3	G. H. MOSCHEM	VILA VALÉRIO/ES
0730629900015 6	J. C. BINS	COLATINA/ES
0625918300014 0	L & L - COMERCIO EXPORT. DE CAFÉ LTDA	COLATINA/ES
0520640800013 8	NOVA BRASILIA COM. DE CAFE LTDA	GOVERNADOR LINDENBERG/ES
0607892900011	V. MUNALDI - ME	COLATINA/ES

64. Deve-se notar, em primeiro lugar, que as pessoas jurídicas atacadistas, fornecedoras do contribuinte autuado, constituídas quase todas já em pleno regime da não-cumulatividade e mediante “sócios laranjas”, estiveram em situação irregular no período em que foram fiscalizadas, seja por omissão em relação às suas obrigações acessórias, seja em relação ao pagamento de tributos, sendo que algumas já haviam sido declaradas inaptas; tudo em flagrante incompatibilidade com a vultuosa movimentação bancária.

65. O quadro abaixo, conforme dados extraídos dos sistemas informatizados da RFB, resume tais informações, em relação aos fornecedores do contribuinte:

Atacadista/Fornecedor	Situação Fiscal	Situação atual	Movimentação Bancária de 2005 a 2009 (R\$)	Tributos Recolhidos de 2003 a 2009	Data da Constituição
Colúmbia Com. de Café Ltda	Inativa desde 04/2005	Suspensa	641 milhões	ZERO	08.06.2001
Do Grão Com. e Exp. e Imp. Ltda	Inativa desde 02/2005	Suspensa	327 milhões	ZERO	22.10.2002
Nova Brasília Comércio de Café Ltda	Inativa desde 04/2005	Suspensa	408 milhões	ZERO	24.07.2002
L & L Com. Exp. De Café Ltda	Inativa desde 2005	Inapta	538 milhões	ZERO	04.05.2004
J C BINS - Cafeeira Colatina	Inativa desde 2005	Inapta	166 milhões	ZERO	04.03.2005
V Munaldi - ME	Inativa em 2005 e 2006	Baixada	166 milhões	ZERO	12.01.2004
G. H. Moschem	Inativa em 2005 a 2007	Baixada	65 milhões	ZERO	08.03.2005

66. A maioria das empresas foi constituída após o advento da MP nº 66, de 29.08.2002, que passou a dispor sobre a apuração não-cumulativa do PIS/Pasep, e que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 10.637, de 30.12.2002. Segundo o relato fiscal, de 2002 em diante passou a se verificar uma explosão na formação de empresas atacadistas de café, e, coincidência ou não, justamente no início do período da virada da legislação de regência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, que passou, de modo geral, do regime cumulativo para o regime não-cumulativo.

67. Ocorre que no regime não-cumulativo, as empresas adquirentes de mercadorias passaram a gozar do direito de crédito sobre o valor das compras, utilizando-se da mesma alíquota válida para o cálculo das próprias contribuições.

68. Em que pese o observado, a data de constituição das empresas fornecedoras passa a ser até um dado de menor relevância, se comparado com os elevados valores financeiros que ditas empresas, mesmo quando constituídas anteriormente à data de início da vigência da apuração não-cumulativa das contribuições, passaram a movimentar, a partir de então. Transcreve-se parte do Termo de Descrição dos Fatos:

Com efeito, a movimentação financeira dessas “fornecedoras” somou, nos anos-calendário de 2005 a 2009, o valor de R\$ 4.149.855.263,18 (QUATRO BILHÕES, CENTO E QUARENTA E NOVE MILHÕES, OITOCENTOS E CINQUENTA E CINCO MIL, DUZENTOS E SESSENTA E TRÊS REAIS E DEZOITO CENTAVOS).

69. No caso aqui tratado, uma outra particularidade deve ser mencionada, perfeitamente apta a oferecer, no mínimo, plausibilidade à tese da fiscalização: se a empresa adquirente de café em grão compra diretamente do produtor rural – *pessoa física* –, o valor de crédito (presumido) do PIS/Pasep e da Cofins passível de apropriação, segundo as normas que atualmente dispõem sobre a apuração

não-cumulativa daquelas contribuições, reduz-se, drasticamente, a 35% daquele referente à mesma compra de um atacadista/pessoa jurídica, regra que passou a valer após 01.08.2004, vigorando até o advento da Lei nº 12.599, de 2012, conversão da MP 545, de 2011.

70. Ao quadro de incompatibilidade entre volume financeiro movimentado e total de tributos recolhidos, acrescentado de situação de omissão e inatividade declarada – *inapta, baixada ou suspensa* –, junta-se mais um fato, constatado em diligências realizadas nas empresas para instruir processos de inaptdão, **nenhuma possui armazéns ou depósitos, funcionário contratado e estrutura logística.**

71. Ora, tudo que se espera de uma empresa atacadista de café é a existência de uma estrutura que a capacite movimentar grandes volumes de café. Ofende, portanto, a qualquer limite de razoabilidade a inexistência de depósitos, funcionários e logística, encontrando, ao invés disso, *escritórios estabelecidos em pequenas salas comerciais de acomodações acanhadas.*

72. Tudo indica até aqui que as autodenominadas “atacadistas” são empresas de fachadas, que se prestaram a uma simulação/dissimulação de uma operação de compra e venda de café, pois financeiramente movimentavam grandes somas, mas não tinham como operar com as mercadorias. Além do fato de ter, como se viu, uma existência fantasmagórica do ponto de vista da tributação, descumprindo obrigações acessórias e também a principal, consistente em pagar tributo.

73. Na seqüência dos fatos levantados no processo de declaração de inaptdão, encontram-se depoimentos esclarecedores da situação fornecidos pelos próprios sócios das empresas atacadas.

74. O senhor Luiz Fernandes Alvarenga, corretor que possui uma carteira de clientes com cerca de 60 pessoas, explicou minuciosamente seu trabalho, dando a conhecer todo o ciclo

de produção e comercialização de café, a partir do que a fiscalização aprofundou sua investigação.

75. Antônio Gava, inicialmente sócio e depois administrador da Colúmbia, corrobora, em seu depoimento, a tese da auditoria de modo expresso, e, sem meias palavras, esclarece o *modus operandi* das empresas envolvidas:

**Que a Colúmbia funciona como recebedora** da nota fiscal do produtor e **emissora da nota fiscal** de saída, que vai para o real proprietário do café, ou melhor, o verdadeiro comprador de café;

**O real comprador de café adquire o produto do produtor rural** por intermédio de corretores de café;

Que os compradores de café efetuam depósitos nas contas correntes da Colúmbia, e esta efetiva o pagamento aos produtores rurais. (grifo nosso)

76. Em outro depoimento, agora de Alexandre Pancieri, sócio da **Do Grão**, encontra-se apoio para a hipótese de uma ação coordenada no sentido de fraudar a Fazenda Nacional. Todavia, o apoio desta vez vem no sentido de esclarecer outro aspecto da situação sob suspeita: a de que as empresas (ou pelo menos algumas delas) eram previamente montadas, não nasciam de um acordo livre das vontades dos sócios para atuar no mercado, mas eram engendradas por terceiros interessados:

Que a Do Grão foi constituída tendo como sócios o declarante e o Sr. Ricardo Vieira dos Anjos; que o declarante não sabe informar quem é o Sr. Ricardo Vieira dos Anjos; que **a constituição da Do Grão foi feita a pedido de Sr. Luiz Fernando Mattede**, sendo que não houve por parte do declarante qualquer aporte de capital na Do Grão; (grifo nosso)

77. Destacamos aqui duas afirmações do sócio da pessoa jurídica Do Grão, cujo quadro societário compunha-se de apenas dois sócios: (i) O senhor Alexandre **não conhecia** o outro sócio; (ii) a empresa fora criada **“a pedido”** do senhor Luiz Fernando Mattede. A “sociedade”, dessa forma constituída, movimentou milhões, entre 2003/2007, mas não recolheu absolutamente nada aos cofres públicos a título de tributo, no período de 2003/2009.

78. Em declaração prestada, por escrito à Receita Federal, Do Grão admite “que, na verdade, não é e nunca foi uma COMERCIALIZADORA ou ATACADISTA de café e sim, sempre foi uma simples agente de comércio, ou seja, um corretor pessoa física, **transformado por imposição dos compradores** (que são poucos e poderosos) em pessoa jurídica”.

79. Vale notar que o senhor Luiz Fernando Mattede Tomazi, aí citado, era um dos administradores da Do Grão, exercendo a função mediante procuração. Foi também um dos sócios fundadores da Acádia Comércio e Exportação Ltda, o outro era Flávio Tardin Faria, que, aliás, era o outro administrador da Do Grão. A Acádia Comércio e Exportação Ltda movimentou milhões entre 2003 e 2006, e apresentou recolhimento irrisório entre 2003/2009. Luiz Fernando Mattede Tomazi é ainda um dos sócios fundadores da L&L Comércio e Exportação de Café Ltda, empresa que movimentou milhões entre 2003 e 2006, e apresentou recolhimento ZERO entre 2003/2009.

80. Fato notável é que as empresas Do Grão, Acádia e L&L funcionam no mesmo prédio, e ainda têm a companhia de mais quatro empresas fiscalizadas na mesma operação: Colúmbia, JC Bins, Stange’s Corretagem e a V Munaldi – ME. Fato apenas curioso não se tratasse de “atacadistas de café”, atividade que por sua própria natureza exige espaço, funcionários e logística sofisticada.

81. Em resposta à intimação da autoridade fiscal, as empresas Colúmbia, Acádia, Do Grão e L&L confirmam que não exerciam qualquer papel comercial na transação real envolvendo produtor rural/pessoa física e o verdadeiro adquirente do café, mas apenas na simulação de um negócio inexistente:

Vale ressaltar que em alguns casos, a Fiscalizada nem mesmo procurava o vendedor/produtor, pois **o comprador** (seja indústria, exportador ou corretora), **depois de fazer a negociação direta com o produtor** ou com a corretora de mercado futuro, apenas **informava a Fiscalizada que iria precisar de seus serviços**, quais sejam receber a Nota do Produtor, receber o dinheiro, pagar o produtor e emitir Nota Fiscal de Venda/Viagem.

**Os recursos transitados pela conta da Fiscalizada são dos compradores do café**, sejam estes corretores futuros, especuladores de mercado, indústrias torrefadores, cerealistas, atacadistas ou exportadores.

Os sócios e/ou gestores da fiscalizada, na realidade e em verdade, são e sempre foram agentes de comércio (corretores de café), sendo por imposição do mercado (empresas que atuam do mesmo modo que a fiscalizada) transformada em pessoas jurídicas, para continuar ganhando pelo serviço prestado e sujeitando-se a situações como a presente fiscalização por exigência e imposição dos compradores, posto que esta seja as únicas formas de sobreviver em sua atividade comercial (grifo nosso)

82. O depoimento denuncia a fraude, confirma seu *modus operandi*, e, ainda, demonstra a participação efetiva dos compradores, entre os quais está o contribuinte, ora reclamante. Não se trata de depoimento qualquer, mas dos próprios fornecedores do contribuinte.

83. Os indícios se acumulam no sentido de comprovar que algumas empresas Exportadoras/Indústrias do Espírito Santo, pelo que foi registrado até agora, efetivamente participaram da montagem e do uso do esquema fraudulento. Os depoimentos convergem perfeitamente para este ponto. Por exemplo, no depoimento do corretor de café (Arylson Storck de Oliveira), textualmente se declara: *“a maioria dos sócios ou titulares das empresas constituídas para guiar café para as exportadoras e Indústrias são ex-funcionários das próprias exportadoras do Estado do Espírito Santo”*. O corretor ratificou a existência de um **‘mercado de notas fiscais’**: *“pela emissão da nota fiscal para guiar o café para as exportadoras as interpostas empresas recebem um determinado valor por saca de café, que o ‘mercado de nota fiscal’ chegou a tal ponto que há uma disputa para ver quem vende a sua nota fiscal por um menor preço por saca de café”*.

84. Noutro depoimento, agora de outro corretor (Luciano Arpini Gobbi), o declarante afirma que houve uma fase em que o produtor rural guiava diretamente o café para as exportadoras e indústrias e recebia diretamente o pagamento, mas depois estas empresas (exportadoras e indústrias) passaram a exigir que o café fosse descarregado nelas com nota fiscal de pessoa jurídica.

85. No depoimento do corretor João Carlos de Abreu Zampier, identificam-se os intermediários como empresas laranjas, cuja finalidade é vender nota fiscal:

Que o declarante afirmou **que o mercado de café se “prostituiu”** porque alguns corretores começaram a negociar café dispensando a cobrança da comissão de corretagem, e devido ao **aparecimento de empresas laranjas** que entraram no mercado de café **vendendo nota fiscal** para ganhar um percentual sobre as vendas de café; (grifo nosso)

86. Há, nos autos, outros depoimentos de corretores e produtores rurais todos convergindo para os pontos acima destacados.

87. Como se verifica, as empresas fornecedoras do reclamante, tais como Do Grão e Colúmbia e outras arroladas nestes autos, não operam no mercado de compra-venda de café, mas atuam em outro ‘mercado’, a saber, ‘mercado de compra-venda de nota fiscal’. Esta conclusão sobejamente demonstrada por farto suporte documental presente nos autos, é constantemente ratificada nos depoimentos dos próprios envolvidos na fraude. Empresas como Nova Brasília, Colúmbia, Do Grão e V. Munaldi e outras funcionam como **‘laranjas’**, termo, aliás, empregado no meio, como se registra no depoimento dos corretores. Por exemplo, em seu depoimento, o corretor Devanir Fernandes dos Santos *“afirmou que as empresas exportadoras e Indústrias, compradoras de café, para as quais o declarante atua como corretor de café, tem pleno conhecimento de que as empresas que constam nas notas fiscais como vendedoras de café são laranjas”* (grifo nosso).

88. Quanto ao preço da nota fiscal vendida, ao que parece há uma variação no mercado, mas os depoimentos apontam sempre para um valor fixo **por saca**. Por exemplo: declara o sócio de fato da Colúmbia, Antônio Gava, que *“recebendo a nota fiscal do produtor, liberava para este o valor da venda e emitindo em seguida uma nota fiscal de venda da Fiscalizada para a Compradora, retendo em favor da fiscalizada apenas sua parte do negócio, ou seja, de R\$ 0,15 a R\$ 0,30 por saca. Este valor poderia chegar a R\$ 0,50 por saca, caso a fiscalizada*

*fosse também contratada para acompanhar a contratação de caminhão para fazer o frete, etc”.*

89. Nesse contexto, a envolver fornecedores do reclamante, ressumam referências diretas de que ele negociara, por meio de corretores, café com as pseudo-atacadistas.

90. Domingos Perim é produtor rural do “café conilon no município de Marilândia (ES)”, negociando o café com “os corretores Paulo Pancieri Junior e Milton Nolasco de Carvalho (Roxinho) da Corretora Fonte Rica, que possui escritório no Ed. Silver Center – São Silvano/Colatina/ES, mesmo prédio onde funcionam outras corretoras e estão localizadas COLÚMBIA, DO GRÃO, L & L, ACÁDIA e V. MUNALDI”. Ele descreve o trânsito da mercadoria desde o produtor rural até a indústria compradora, a documentação fiscal circulante, o papel exercido pelo corretor como efetivo intermediário na cadeia de circulação do café, a relação de empresas noteiras de que dispõe para guiar o café, o anódino papel por elas exercido.

91. Domingos Perim declara também que “o corretor recebe a comissão da empresa compradora, geralmente 0,5% do valor da operação” e que esta “desconta o valor de R\$ 0,30 por saca, a título de despesa de descarga nos armazéns gerais, e R\$ 1,00 por saca pela troca de nota, ou seja, pela troca da nota fiscal do produtor pela nota fiscal de venda no local pré-estabelecido em Colatina/ES”.

92. O depoente observa que as notas fiscais de saída da Do Grão são geralmente preenchidas com o mesmo valor da nota fiscal do produtor, fato também comum nas notas fiscais das outras “empresas” criadas com a mesma finalidade da Do Grão.

93. Uma venda realizada por Domingos Perim foi feita à torrefadora Santa Clara (hoje, Três Corações Alimentos) do município de Eusébio (CE), por meio de Waldir Lauret de São Gabriel da Palha (ES). Nesta operação “foi usada a nota fiscal emitida por DO GRÃO. O primeiro ponto a ser destacado é que nas operações interestaduais há a incidência do ICMS à alíquota de 12%, conforme destacado na nota fiscal de saída”. Considerando-se apenas o ICMS, sem levar em conta o frete e outras despesas, na saca de café vendida para a Santa Clara por R\$ 156,81 está incluído no preço o ICMS de R\$ 18,82. Conseqüentemente, adicionando-se o valor do ICMS ao valor pago a Domingos Perim, apura-se o valor de R\$ 155,82 (137,00 + 18,82). Logo, dos R\$ 156,81 pago pela Santa Clara restam a mínima diferença de R\$ 0,99. Dessa forma, conclui a Fiscalização no sentido de que não há que falar de venda de café da Do Grão para a Santa Clara.

94. Os depoimentos de Waldir Lauret e de sua filha Wânia Lauret, citados por Domingos Perim, foram esclarecedores acerca dos pagamentos recebidos da Santa Clara nas vendas de café, já que operadores das contas-correntes das empresas Do Grão e Acácia. Nesses termos, declaram que “os recursos depositados nas referidas contas eram provenientes em sua maioria das empresas SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, NOSSA SENHORA DA GUIA EXP CAFÉ LTDA e TRÊS MARIAS EXPORTADORA E IMPORTADORA”. Perscrutando as circunstâncias do fato, identificam o representante da Santa Clara em São Gabriel da Palha, senhor Francisco de Jesus Carvalho (vulgo Chico), com o qual negociavam a venda do café para o reclamante. Asseveram, por fim, que “o café adquirido pelas citadas empresas dos produtores rurais era guiado com notas fiscais dos produtores rurais e tinham como destinatários as empresas Do Grão ou Acácia”;

95. Esse é o mesmo Francisco citado por Luizmar José Pretti Júnior, sócio da RP Comissária de Café, ante a identidade de prenome, representação, papel e local

de atuação. Imprime, pois, convicção acerca do grau de enfronhamento do reclamante nos fatos a seguinte afirmação feita pelo depoente: “Que o FRANCISCO, de São Gabriel da Palha, da empresa Santa Clara, compra café diretamente de produtores rurais/maquinistas, mas que é guiado em nome de uma determinada pessoa jurídica” (grifo nosso).

96. A esse respeito, o manifestante suscita que os depoimentos são genéricos, nada obstante reconheça que a função de Francisco na Santa Clara é a de “comprador de café”, recebendo ordem da unidade de compras de Manhauçu. Apesar de confirmar a premissa, não aceita a conclusão a que chegou a fiscalização, tergiversando ao dizer que “pouco importa de quem o café comercializado pela fornecedora/atacadista ou se esta paga o produtor rural”. Acrescenta também, em argumentação evasiva e em desconexão do contexto fático-probatório, que “o café era entregue à Manifestante pela DO GRÃO, razão pela qual não pode afirmar se o produto se encontrava no estoque da atacadista ou se ela buscava o produto diretamente do produtor pessoa física”.

97. Ora, é irrelevante a questão fática levantada, quando já demonstrado que as empresas como Do Grão e Colúmbia e outras arroladas nestes autos, existiam apenas no papel, pois que sem estrutura operacional e patrimonial.

98. Acerca da movimentação e transporte do café, Waldir e Vânia Lauret, afirmam que o “café adquirido pelas citadas empresas (SANTA CLARA e outras) dos produtores rurais era guiado com notas fiscais dos produtores rurais e tinham como destinatários as empresas DO GRÃO ou ACÁDIA; (...) apesar das operações de compra de café serem efetuadas pela SANTA CLARA, contando com a intermediação do mesmo, o café era guiado para a ACÁDIA ou DO GRÃO”.

99. A esse respeito, alega o impugnante que sendo o frete, na maioria das vezes, responsabilidade dos fornecedores atacadistas/exportadores, não pode ter controle sobre os procedimentos por eles adotados. Por outro lado, quanto aos transportes que estão sob sua responsabilidade, seus documentos fiscais demonstrariam que a saída do café em grão se deu dos armazéns gerais dos fornecedores atacadistas, diretamente para suas unidades, conforme se demonstra, exemplificativamente, por intermédio dos documentos anexos, quais sejam, os conhecimentos de transportes de mais de 30 operações realizadas justamente pelas empresas tidas por inidôneas.

100. Aqui também o registro documental da operação de compra e do transporte da mercadoria constitui indício fragmentário quando se está diante de um quadro mais de fundo, que é a simulação subjetiva. Afinal de contas, é exatamente a documentação adequada e expedita aquela apta a ocultar o negócio jurídico dissimulado.

101. Por sua vez, o maquinista Ronaldo Modenesi Cuzzuol, que faz a ligação entre o produtor rural e o comprador do café, atuando através de uma pessoa jurídica da qual é titular (CUZZUOL & PIMENTEL LTDA ME) vendeu café à Colúmbia, por meio da qual foi guiado para a Santa Clara, conforme planilha elaborada pela Colúmbia e declaração do maquinista.

102. Mais uma vez, o defendente reconhece que comprou e recebeu café da Colúmbia, mas não concorda com a conclusão da fiscalização de que tenha participado do acordo simulatório.

103. Essa conclusão, de fato, é apanhada de um somatório de indícios convergentes, contundentes e com baixo grau de dispersão, que compõem um cenário de mercado em que os atores certamente conheciam, à luz da experiência comum, as práticas adotadas como forma de minimizar ou afastar a incidência

tributária das contribuições não-cumulativas ou de lograr obter indebitamente o crédito de ressarcimento.

104. A fiscalização deixa claro esse aspecto ao expor nuança inescapável de quem trabalha no ramo de café. Algumas empresas foram então indagadas se, em algum momento, e, em caso afirmativo, quais compradores de café passaram a exigir dos próprios maquinistas a constituição de empresas em seus nomes:

Resposta da COLÚMBIA, ACÁDIA, L & L e DO GRÃO:

6 – Quando iniciou a fiscalização em 2007, logo depois que nossa empresa e outras foram obrigadas a fornecer vários documentos para a Receita, todas as Torradoras de fora do Estado, como também as internas, passaram a exigir que Maquinistas que antigamente faziam uso da nossa empresa para guiar o café, constituíssem empresas suas para guiar o café. Assim, surgiram empresas como Valani Café, Fracarolli Café, Império Café, Lauretti Café, Trevisanni Café, Zanotti, etc., que na verdade são a personificação jurídica dos antigos maquinistas.

Parte Final da Resposta da COLÚMBIA:

Dentre estas empresas Torradoras, pode-se dizer que as principais foram Santa Clara, Nestlé, Sara Lee, Cia. Cacique, Meridiano, Maratá, Melita dentre outras.

Parte Final da Resposta da ACÁDIA e da DO GRÃO:

Dentre estas empresas Torradoras, pode-se dizer que as principais foram Santa Clara, Nestlé, Sara Lee, Cia. Cacique, Real Café, Meridiano, dentre outras.

Parte Final da Resposta da L & L:

Dentre estas empresas Torradoras, pode-se dizer que as principais foram Santa Clara, Nestlé, Sara Lee, Cia. Cacique, Real Café, Meridiano, Indústrias Alimentícias MARATÁ, CAFÉ DAMASCO, CIA IGUAÇU, CAFÉ TRÊS CORAÇÕES, NOSSA SENHORA DA GUIA, SOLÚVEL BRASÍLIA. (grifo nosso)

105. O senhor Geraldo Herino Moschem, interposta pessoa figurando como titular da G. H .MOSCHEM, declarou que a empresa foi “aberta com o propósito de guiar café adquirido de produtor e maquinista para as indústrias e exportadoras” e que ela tinha como “maiores compradores de café as empresas Santa Clara, Nestlé, Maratá, Forzza, Nicchio Café e Nicchio Sobrinho” (grifo nosso).

106. Cada indústria tinha o seu modo de fazer consignar na nota fiscal do vendedor atacadista os termos que lhe selariam o direito ao creditamento integral sobre o valor do insumo adquirido. Para tanto, era preciso comunicar que a venda da atacadista se sujeitou à incidência da contribuição. No caso do reclamante, o texto era este: “CAFÉ TRABALHADO CONFORME ARTIGO 8, PARÁGRAFO 6 LEI N. 10.925/04”.

107. Por outro lado, o contribuinte retira qualquer valor probatório desse elemento indiciário, porquanto, sendo ele o beneficiário do crédito da contribuição, nada mais óbvio que ele mesmo definir a informação a constar dos documentos fiscais, a fim de precaver-se contra “problemas fiscais futuros”. De fato, isoladamente é apenas indício de relativa dispersão, mas no contexto delineado adquire certa contundência em relação à imputação de simulação, enquanto providência utilizada para dar o verniz de regularidade à aquisição do

café. Ademais, foi identificado um padrão de texto exigido por cada comprador, ao contrário do afirmado pelo manifestante.

108. Por sua vez, a documentação fiscal relativa à aquisição, pagamento e transporte do café, juntada pelo impugnante em meio digital, confere apenas a aparência de veracidade às operações entre atacadista e indústria. Com efeito, trata-se, como visto acima, de elemento de alta dispersão na comprovação do pacto de simulação, na medida em que pode ser associado a fatos diversos, inclusive contraditórios entre si, segundo diferentes leis de inferência, não igualmente aceitas.

109. Por todos os elementos trazidos, provas diretas e indiciárias, cumpre assentar a prática simulatória nos termos em que descrita pela fiscalização, não restando dúvida que as indústrias e exportadoras utilizaram-se de pseudo-pessoas jurídicas (“noteiras”) com o objetivo de obter vantagem indevida no ressarcimento das contribuições.

110. Com vista a descaracterizar o dolo, o contribuinte reitera a sua boa fé nas operações realizadas com as empresas atacadas, ao evidenciar determinadas questões. Em primeiro lugar, afirma que todas as empresas declaradas inaptas pelo fisco o foram no ano de 2010, muito tempo após as aquisições realizadas pelo manifestante, não lhe alcançando os efeitos das referidas declarações.

111. Num primeiro momento, cumpre observar o disposto no art. 9º, §1º do Decreto-lei nº 1.598 de 1977, consolidado no §1º, do art. 923, do RIR/1999: “*a escrituração mantida*

*com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*” (grifo nosso). No caso em análise, os registros contábeis da empresa interessada relativos às aquisições de bens para revenda estão amparados por notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas domiciliadas no País. As notas fiscais de venda, juntamente com o comprovante do pagamento dos valores a elas correspondentes comprovam, **em princípio**, a aquisição das mercadorias pela empresa interessada, de seus fornecedores, pessoas jurídicas emitentes das notas fiscais.

112. É verdade, por outro lado, que a empresa declarada inapta pode ter, em consequência, seus documentos considerados inidôneos, não produzindo efeitos tributários, inclusive para terceiros, como se depreende dos arts. 80, 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 1996, regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002.

113. Uma das hipóteses para se declarar inapta uma pessoa jurídica é a sua inexistência de fato. Na espécie, vários fornecedores do contribuinte foram, por esse motivo, considerados inaptos em 2010, como decorrência das operações fiscais. A partir desse momento, não produz efeitos tributários em seu favor o documento emitido pela pessoa jurídica, salvo se comprovado o pagamento do preço da mercadoria e o seu real ingresso no estabelecimento industrial. Como as operações com os fornecedores se deram em anos anteriores, elas seriam consideradas eficazes com base nesse regramento.

114. Nada obstante a regular declaração de inaptidão, a documentação fiscal deve ser considerada como tributariamente ineficaz, quando comprovado – *direta ou indiretamente* - **não ter havido a transação a que se refere**, na medida em que os documentos apresentados mascaram uma aquisição fictícia de mercadorias. Como restou comprovado, parte dos créditos reivindicados nos pedidos de ressarcimento foram gerados através de simulação de aquisições de pessoas jurídicas, quando realmente o foram de produtores rurais pessoas físicas.

115. Um segundo elemento que poderia elidir o dolo seria o fato alegado de que o contribuinte sempre comprou e continua comprando café em grão de pessoas físicas e de pessoas jurídicas, seja antes da entrada em vigor da sistemática não-cumulativa de apuração da contribuição (2,94% é a média dos anos 2000, 2001 e 2003), seja após esse momento (0,46% em 2006).

116. Ora, o fato alegado não infirma o dolo, pois que a aquisição de pessoa física se dá em percentual considerado progressivamente vestigial, inferior a 0,5%, ao contrário da significativa representação das pseudo-atacadistas no quadro dos fornecedores do reclamante, como por ele mesmo evidenciado mediante relação das notas fiscais de compra juntada aos autos.

117. O terceiro dado que poderia caracterizar a boa-fé do contribuinte é o de que nem todos os fornecedores foram reputados inaptos (segundo ele, 26 dos 388 fornecedores em 2007), a induzir que a prática das empresas atacadistas se dera “à margem do conhecimento do manifestante”.

118. Conforme já exaustivamente explanado e documentado, concluiu a fiscalização: a movimentação bancária das empresas fornecedoras fora milionária, elas apresentaram no período declarações de inatividade ou zerada, seus sócios não tinham patrimônio ou capacidade financeira para integralizar o capital social delas, a sua movimentação financeira fora somente de passagem e com procuração, os recolhimentos tributários efetuados foram pífios ou

inexistentes, alguns estabelecimentos sequer existem, conforme verificações “in loco” da fiscalização.

119. Diante de tais evidências, não é comum imaginar que uma empresa exportadora, com contratos internacionais, responsabilidade com os compradores, tanto na qualidade de sua mercadoria quanto ao cumprimento do prazo, não soubesse que tais empresas emitentes das notas fiscais não fossem devidamente constituídas.

120. Esta é a pergunta que se poderia fazer: a Santa Clara não conhecia os seus fornecedores? Ou melhor, ela nada sabia sobre a origem do café ou a solidez dos fornecedores? Ainda na mesma esteira, ela colocaria o seu negócio sólido, com contratos internacionais em risco, sem investigar sobre suas compras, deixando a situação frágil e totalmente despida de possíveis reparações civis, indenizações por conta de quebra de contrato?

121. Pelos documentos, depoimentos, resultados das investigações infere-se que o reclamante, como já assentado, tinha consciência da irregularidade praticada, mas, mesmo assim prosseguiu nas transações, configurando o dolo.

122. Não descaracteriza a prática dissimulatória o fato de o TRF haver trancado, pela via estreita e sumariíssima do *Habeas Corpus*, a ação penal proposta contra vários representantes de empresas cafeeiras implicadas na fraude apontada pela fiscalização. Primeiro, porque o trancamento da ação penal, realizado com fundamento na Súmula Vinculante nº 24 do STF, se deu exatamente para se aguardarem a conclusão do processo administrativo fiscal e a constituição definitiva do crédito tributário, enquanto justa causa da pretensão punitiva do ministério público. Segundo, o direito brasileiro consagra o princípio da independência das instâncias administrativa e judicial, sendo que a comunicabilidade entre elas ocorre apenas nas hipóteses de inexistência do fato e de negativa de autoria – o que não é o caso.

123. Portanto, mantém-se a glosa do crédito decorrente da requalificação das aquisições de fornecedores pseudo-atacadistas de café.

Quanto às demais matérias, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor da redatora designada do acórdão paradigma:

Com a devida vênia ao voto do Ilustre Relator, prevaleceu no Colegiado o entendimento pela impossibilidade de aproveitamento do crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes das seguintes despesas: i) ao frete na transferência entre produtos acabados para estabelecimentos do mesmo contribuinte; (ii) combustíveis utilizados em veículos destinados à comercialização das mercadorias industrializadas; (iii) manutenção desses mesmos veículos, pneus e recauchutagem.

Na hipótese vertente, pretende a recorrente creditar-se dos valores do PIS e da Cofins incidentes sobre o frete pago quando da transferência de seus produtos acabados para seus centros de distribuição, sob o fundamento de que está inserido no conceito de insumo, previsto nos arts. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que cuidam, respectivamente, da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Com efeito, ficou assentado na decisão de piso consonância com a orientação firmada pelo STJ (REsp nº 1.246.317/MG), de que "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor".

No que tange aos dispêndios com fretes, diga-se que a legislação previu a possibilidade de apuração de créditos tão somente quando relativos a operações de venda, conforme inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, extensível ao PIS nos termos do art. 15 da mesma lei:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

**II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (grifou-se)

Da leitura do texto transcrito, conclui-se que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX. Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete é insumo, ou se está inserido na operação de venda.

De fato, já há muito a Administração Tributária na Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2011, fixou o entendimento de que os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, porquanto relativos a momento posterior ao processo produtivo em si, não podem ser considerados como insumos do processo produtivo. Esse entendimento foi recentemente reiterado no novo contexto jurídico do conceito de insumos pelo citado Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018. Citem-se as ementas/excertos:

Solução de Divergência n.º 2, de 2011:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei N.º 10.833, de 2003, arts. 3.º, II e IX, e art. 15.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: Contribuição para o PIS/Pasep - Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei N.º 10.637, de 2002, art. 3.º, II e Lei N.º 10.833, de 2003, e art.15.

Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018

## 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3.º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente 6, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Com relação ao que seria frete em operação de venda, enquadrando-se no inciso IX do art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003, destaco os fundamentos da Ilustre Conselheira Larissa Girard no Acórdão n.º 3002-001.217:

Há uma linha que defende que este dispêndio seria frete em operação de venda, enquadrando-se no inciso IX do art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003. Nessa tese, a expressão “operação de venda”, que consta do texto legal, seria entendida como um evento complexo, que abrange serviços intermediários para a efetivação da venda, propriamente dita, dentre esses serviços, o frete que se discute.

Me parece que tal abordagem vem contaminada desses anos recentes de discussão sobre o conceito de insumo, que culminou com uma definição pelo Tribunal Superior de contornos imprecisos, com uma dose considerável de subjetividade. O aspecto fundamental a se ressaltar é que este conceito de insumo, de aspectos sutis, não pode desvirtuar os demais incisos, em especial aqueles em que a redação não contém lacuna, obscuridade ou qualquer dubiedade, como é o caso do inciso IX – armazenagem e frete na operação de venda.

Despesa de armazenagem é o valor pago ao depositário para armazenar mercadoria. Frete em operação de venda é o valor pago a um transportador para levar a mercadoria vendida, do vendedor para o local indicado pelo comprador.

Por certo que a transferência de mercadoria acabada entre filiais ou remetida para centro de distribuição não se enquadra na definição acima. E esta definição não pode ser alargada, subjetivada ou corrompida pelos aspectos da essencialidade ou da relevância. Concluir que o frete do texto legal compõe-se das etapas intermediárias de uma operação de venda é transpor a discussão de “insumo do insumo” para os demais incisos, o que é inaceitável.

Em se tratando de reconhecimento de crédito contra a Fazenda Nacional, que tem por consequência a exclusão do crédito tributário, deve ser aplicada a interpretação literal de que trata o art. 111 do CTN. É de se frisar, não falamos de interpretação restritiva, mas literal.

A literalidade das palavras contidas no inciso IX não nos permite acrescentar atividades preparatórias, paralelas ou similares ao que consta na Lei – frete em operação de venda. Somos julgadores da esfera administrativa, não legisladores.

Aqui, indubitável que o serviço de frete não pode ser considerado insumo nos termos do inc. II do art. 3º acima transcrito, pois aqui não temos mais processo produtivo. O processo produtivo já se concluiu e o produto acabado não está mais em processo de industrialização. Observe também que esta operação também não se encaixa no inc. IX do art. 3º, pois não se trata de frete na operação de venda, conquanto o produto ainda não foi vendido.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. **DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.** CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Precedentes.

3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013) . 4. Agravo regimental desprovido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.386.141 – AL (2013/0170725-4), Rel. Ministro Olindo Menezes, DJe de 14/12/2015). (grifou-se)

ii) **Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.**

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda.**

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas.** Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. **O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial"**. Eis a ementa do julgado:

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Precedentes.

3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).

4. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)

**O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema: (...)**

III. **Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda,** razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)

IV. **A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos,** consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, o **inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda,** nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que **não se verifica operação de venda.**

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo,

inadmissível a tomada de tais créditos. (Acórdão n.º 3401-007.724 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n.º 10665.723006/2011-50, Rel. Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Sessão de 28 de julho de 2020).

#### CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit n.º 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não-cumulativas, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito de insumos os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Não há, no caso das transferências internas, mudança de titularidade dos produtos transportados, não havendo que se falar em operação de venda e, conseqüentemente, em “frete na operação de venda”. (Acórdão n.º 3302-010.922 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo n.º 11020.001536/2009-77, Rel. Conselheiro Vinicius Guimarães, Sessão de 25 de maio de 2021).

Assim, nos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, uma vez que os **serviços de transporte foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado**, os mesmos não se enquadram como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda; Por outro lado, **não existe previsão legal para créditos da não cumulatividade sobre fretes, salvo nas operações de venda**, as quais não restam caracterizadas pela simples movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores.

Da mesma forma os dispêndios com combustível e manutenção dos veículos utilizados para este fim, por abarcar as despesas despendidas no transporte interno de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma empresa de produto já acabado, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado, bem como tais despesas não estão diretamente ligadas em operações de venda, não fazendo jus ao desconto de créditos postulados.

Diante dos fundamentos acima expostos, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator