



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.723743/2012-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.037 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente EXPRINSUL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/01/2008

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário.

ATOS ANTERIORES AO LANÇAMENTO. PRINCÍPIO INQUISITÓRIO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório. O direito à ampla defesa e ao contraditório somente se instalam e são exercíveis no processo administrativo (governado pelo Decreto 70.235/72 e pela Lei n. 9.784/99), que se inicia com a pretensão resistida (contencioso).

PIS. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. TERCEIRIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO. VEDAÇÃO AO CRÉDITO.

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

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA DE CRÉDITO.

Tratando-se de emissão de notas por empresas inaptas, e não tendo sido comprovado o pagamento e a efetiva movimentação das mercadorias descritas nas notas fiscais, cabível a glosa do crédito básico da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento de Juiz de Fora/MG, Julgamento, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem retratar os eventos ocorridos no processo até a decisão da DRJ, colaciono a seguir o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo da Declaração **de Compensação eletrônica (DCOMP) nº 21655.04969.280208.1.3.09-6228, com crédito original na data da transmissão no valor de R\$ 199.148,43, de Cofins não-cumulativa - exportação, PA 01/2008.**

A matéria foi objeto de análise dos elementos constitutivos do crédito pleiteado e, após as referidas verificações, foi proferida decisão por intermédio do Despacho Decisório eletrônico de 06/01/2016 que homologa parcialmente a compensação declarada. Reconhece crédito de R\$ 1.602,65.

A autoridade tributária fundamenta a análise conforme transcrições a seguir:

7. A partir das Planilhas Demonstrativas apresentadas pelo contribuinte, procedemos a uma verificação preliminar da base de cálculo dos créditos pleiteados e das receitas declaradas confrontando a composição desses valores por CFOP com os valores informados pela empresa em seu Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon, e com base nessa verificação inicial efetuamos a conferência física do total das notas fiscais originais de entrada referentes às aquisições de bens autorizadas pela legislação e, por amostragem, das notas fiscais de saída referentes às receitas de exportação do período em questão. Em uma análise mais aprofundada dessas notas fiscais em contraponto com a auditoria dos arquivos magnéticos entregues e à legislação de regência, constatamos o que se segue:

II.1- Da Glosa de Créditos COFINS-Exportação referente à diferença não comprovada entre os valores informados pela Empresa no DACON e Planilhas Demonstrativas e os valores declarados na DCOMP Mensal de Janeiro/2008

8. A diferença de Crédito de COFINS-Exportação, demonstrada abaixo e no Anexo I, entre o valor informado pela empresa em seu Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais e Planilhas Demonstrativas apresentadas em resposta ao Termo de Início de Diligência Fiscal e o valor declarado em DCOMP Mensal – Declaração de Compensação, ora em análise, foi glosada por falta de comprovação das correspondentes notas fiscais.

(...)

II.2- Da Glosa de Créditos COFINS referente ao Crédito Presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004 e à Aquisição de Insumo com Suspensão prevista no Art. 9º da Lei 10.925/2004

(...)

10.1. Do fornecedor COLUMBIANO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA, CNPJ 07.804. 048/0001-00, detalhadas no Anexo III, de nº002736, nº002737, nº002738, nº002739 e nº002740, correspondentes às aquisições de insumo com suspensão (café cru em grão), com base no arts. 8º e 9º da Lei 10.925/04, no mês de Janeiro/2008, que foram declaradas pela empresa no Dacon, na linha 26 da Ficha 16 A – Apuração Créditos da COFINS, como compondo o valor de Crédito Presumido oriundo de atividade Agroindustrial.

10.2. Dos produtores rurais, cujas notas fiscais de entrada encontram-se especificadas no Anexo III, correspondentes às aquisições de insumo (café cru em grão) com base no art. 8º da Lei 10.925/04 no mês de Janeiro/2008, que da mesma forma foram declaradas pela empresa no Dacon, na linha 26 da Ficha 16 A – Apuração Créditos da COFINS, como compondo o valor de Crédito Presumido oriundo de atividade Agroindustrial.

(...)

11.1. Primeiramente, cabe esclarecer, que às notas fiscais acima referidas, **podiam** conceder à empresa o direito ao **crédito presumido** de COFINS, **mas somente** no caso da mesma se enquadrar nas condições previstas no caput c/c o parágrafo 6º do art. 8º da Lei 10.925/04. Crédito este, que em conformidade com o art. 8º da Lei 10.925/2004, do inciso II do parágrafo 3º do art. 8º da IN SRF 660/2006 e dos arts. 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, não é passível de compensação ou ressarcimento, não podendo, portanto, ser objeto do Pedido de Ressarcimento, apenas podendo ser utilizado para dedução da COFINS apurada.

(...)

II.3- Da Alteração da Proporção das aquisições de bens de revenda vinculadas à Receita Tributada no Mercado Interno, à Receita Não Tributada no Mercado Interno e à Receita de Exportação

(...)13.1. Como a opção da empresa foi pelo método de determinação dos créditos de COFINS **com base na proporção da Receita Bruta auferida**, as aquisições de bens para revenda deveriam ter sido proporcionalizadas de acordo com o percentual de receita tributada no mercado interno, de receita sem incidência - Exportação e de receita tributada à alíquota zero em relação ao total da receita bruta auferida, conforme recalculado no **Anexo II – Proporção de Créditos**. Tendo sido **erradamente**, em seu Dacon, as aquisições de bens de revenda no mercado interno vinculadas apenas à receita tributada no mercado interno e à receita de exportação, quando o correto seria proporcionalizar essas aquisições de bens de revenda vinculando-as tanto à receita tributada no mercado interno, à receita de exportação quanto à receita não tributada no mercado interno.

13.2. Sendo, assim, foram recalculados os valores de todas as rubricas da Ficha 16 A do Dacon do contribuinte que formam a base de cálculo dos créditos a descontar da COFINS referentes às aquisições no mercado interno em relação aos novos percentuais, demonstrados no **Anexo II**, vinculados às **receitas tributadas no mercado interno, às receitas não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação**. O que refletiu, conforme demonstrado no

Anexo I, no recálculo do crédito básico de COFINS descontado no mês e em glosas dos créditos básicos tanto relativos aos vinculados à receita tributada no mercado interno quanto aos vinculados à receita de exportação, com a conseqüente formação de créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno.

(...)

II.4- Da Glosa de Créditos COFINS referente às Notas Fiscais do Fornecedor CAFEIRA SÃO SEBASTIÃO

14. Foram glosadas todas as notas fiscais referentes ao Fornecedor CAFEIRA SÃO SEBASTIÃO, CNPJ 00.837.387/0001-35, especificadas no Anexo III, com base no Ato Declaratório Executivo n.º 26/2012, que declarou a INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS referentes à comercialização de emissão da empresa acima referida, para todos os efeitos tributários, emitidas nos anos-calendário de 2008 – período compreendido nessa análise – por serem ideologicamente falsas e, portanto, imprestáveis e ineficazes para comprovar crédito básico ou presumido de PIS e de COFINS, conforme Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz constante do Processo Administrativo n.º 10660.722728/2012-18.

Regularmente cientificada, em 18/01/2013, da referida decisão, em 19/02/2013, a contribuinte protocolou sua manifestação de inconformidade.

A interessada inicia sua peça apresentando os fatos ocorridos e em seguida suscita preliminar de cerceamento de direito de defesa por ausência de motivação clara das razões pelas quais parte dos créditos foi glosada e correspondente nulidade do procedimento administrativo:

Não obstante, há nulidade na glosa dos créditos, quando estes foram baseados em depoimentos de terceiros, além de manifesto cerceamento de defesa pela ausência de juntada do inteiro teor desses depoimentos.

Tais vícios inquinam de nulidade o procedimento administrativo levado a efeito no caso dos autos, face a violação aos incisos LIV e LV do art. 50 da CF/88, os quais, desde já, esperam sejam reconhecidos por esta Delegacia de Julgamento (...)

A) DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA A GLOSA DO SALDO DE CRÉDITOS DE MESES ANTERIORES.

(...)

Portanto, o "saldo de crédito de meses anteriores", que tratam dos créditos relativos ao 2º Trimestre, 3º Trimestre e 4º Trimestre de 2007, não poderiam ser glosados sem a necessária e devida fundamentação para tanto, já que não são objeto de análise no caso dos autos.

(...)

B) DA NULIDADE PELO EMBASAMENTO EM DEPOSITOS(sic) DE TERCEIROS E PELA AUSÊNCIA DE JUNTADA DESSES MESMOS DEPOIMENTOS AOS AUTOS DO PRESENTE PTA.

(...)

Para os Ministros somente assim é possível conferir "acesso amplo, aos interessados, da totalidade da mídia", de modo a lhes assegurar o amplo acesso ao contraditório e ampla defesa.

Mais uma vez, fica evidente a necessidade de observância de tal entendimento ao caso dos autos, afinal, deveria a dita Autoridade ter procedido ter agido às claras, ou seja, deveria ter juntado à transcrição da íntegra de tais depoimentos ou a juntada de sua cópia destes nos autos, a fim de legitimar a sua utilização no caso em tela.

E somente assim restariam atendidos os já citados princípios do contraditório, ampla defesa e, sobretudo, o devido processo legal, que constituem cláusula pétrea constitucional (CF, art. 60, § 40), inarredável por força de qualquer legislação constitucional ou ordinária, ou ainda, por qualquer procedimento administrativo.

Em seguida, no mérito, a manifestante rebate:

4. DA GLOSA DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS E DA ALEGAÇÃO DE QUE A RECORRENTE NÃO EXERCE ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

A Fiscalização ainda glosou os créditos presumidos legitimamente apropriados pela Recorrente no valor de R\$ 26.312,50, ao argumento de que a Recorrente não é empresa Agroindustrial por não produzir por ela própria o café que revende.

Tal orientação, data venia, não pode prevalecer, pois extrapola e afronta os limites legais previstos e estabelecidos pela legislação de regência da matéria.

(...)

A dicção legal é clara ao prescrever que a atividade agroindustrial consiste no "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." E assim é efetivado todo o processo produtivo da Recorrente na preparação do café a ser exportado, com o objetivo de atender aos padrões do mercado internacional do café.

(...)

A Fiscalização, no entanto, em razão do processo produtivo realizado pela Recorrente ser efetivado por empresas terceirizadas, no caso, por meio da empresa ARMAZÉNS GERAIS AGRÍCOLA LTDA., conclui, como já dito, que a Recorrente não faz jus aos créditos presumidos ora glosados.

O entendimento manifestado pela Fiscalização, no entanto, não encontra amparo jurídico nos dispositivos legais ora destacados, que asseguram o direito ao desconto e aproveitamento dos créditos presumidos.

Notem, da simples leitura tanto a Lei n.º 10.925/2004, quanto do seu ato normativo regulamentador, qual seja, a IN SRF n.º 660/2006 que estes, em momento algum, prescrevem ou sugerem que a atividade agroindustrial deve ser realizada, exclusivamente, pela própria pessoa jurídica que revende o café.

A dicção legal, de igual modo, também não estabelece, expressamente, a impossibilidade ou proibição de que esta atividade possa ser terceirizada pela pessoa jurídica.

5. DO SUPOSTO ERRO DA RECORRENTE ACERCA DA AUSÊNCIA DE PROPORCIONALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS.

A atividade realizada pela Fiscalização Tributária resultou ainda na alegação de que a Recorrente deu causa a "erros primários no preenchimento do Dacôn", ao argumento de que "as aquisições de bens para a revenda deveriam ter sido proporcionalizadas".

(...)

No período sob análise, qual seja, Janeiro de 2008 (doc. 07), bem como nos demais, a Recorrente não fez vendas que não fossem tributadas.

Ou seja, em nenhuma das operações da Recorrente, houveram vendas com suspensão, isenção ou à alíquota zero.

Mas exatamente ao contrário disso, as vendas ou foram tributadas no mercado interno ou referem-se à receitas de exportação.

Portanto, a coluna "receita não tributada no mercado externo" não deveria ser preenchida, muito menos com o valor apontado pela Fiscalização.

(...)

6. DA IMPOSSIBILIDADE DE CONFERIR EFICÁCIA RETROATIVA AO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO N.º 26, DE 17.09.2012.

Reza o inciso XXXVI do art. 50 da CF/88:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(..)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

O referido preceito consagra o princípio o que fora batizado de Princípio da Irretroatividade da Lei, que implica no fato de que uma lei nova não poderá versar sobre atos pretéritos, como também não poderá alterar relação de direito plenamente constituídas antes de sua vigência.

A ementa do referido julgado foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2008

BENS PARA REVENDA. INSUMOS. AQUISIÇÃO. NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito à apuração de créditos da Cofins a aquisição de bens para revenda ou insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS VINCULADOS AO TIPO DE RECEITA. UNIFORMIDADE.

A adoção de critério de rateio dos créditos comuns deve se dar por vinculação ao tipo de receita.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa quando as infrações apuradas estiverem perfeitamente identificadas e os elementos dos autos demonstrarem, inequivocamente, os fundamentos da decisão, dando suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e

apresentar sua defesa, bem como para que o julgador possa formar livremente sua convicção e proferir a decisão do feito.

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. RETROATIVIDADE.

Não é cabível a alegação de irretroatividade de ato declaratório pois tal ato não constitui direitos ou impõe deveres, apenas atesta uma situação verificada no curso de um procedimento fiscal.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho por meio de recurso voluntário, reprisando as alegações de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

1. DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DAS GLOSAS

A interessada Recorrente brada pela decretação de nulidade do Despacho Decisório por alegada preterição em seu direito de defesa, afirmando que a autoridade tributária não fundamentou as glosas efetuadas em seu direito creditório.

Contudo, como já bem expôs o Acórdão recorrido, pela análise do Termo de Verificação Fiscal extraem-se claramente os fundamentos das glosas efetuadas. Tanto é verdade que a Recorrente busca rebatê-los com argumentos de mérito, motivo pelo que não se verifica o alegado cerceamento de seu direito de defesa.

No caso, a autoridade tributária glosou saldos de créditos de períodos anteriores por entender que esses já haviam sido pleiteados por outros pedidos de ressarcimento o que, de fato, "zera" o saldo para períodos subsequentes aos dos pedidos:

24.1.1. Esta Fiscalização, na reapuração da Ficha 24 do Dacon da empresa no **Anexo I**, recompôs o saldo de crédito de meses anteriores (linha 01), deduzindo **integralmente** o PER 15045.46814.141209.1.1.09-3020 referente ao 2º trimestre/2007, no valor de **R\$ 170.626,98**, o PER 09783.01059.141209.1.1.09-9114 referente ao 3º trimestre/2007, no valor de **R\$ 208.511,16**, e o PER 16398.00354.141209.1.1.09-8606 referente ao 4º trimestre/2007, no valor de **R\$ 56.693,27**, **zerando**, portanto, o saldo de crédito de COFINS – Exportação de meses anteriores referente ao mês de **Janeiro/2008** em consonância com o saldo constante no Sistema de Controle de Créditos – SCC nesse mesmo mês de apuração.

Desse modo, afasto o argumento de preliminar da sobre a ofensa ao contraditório e ampla defesa, uma vez que não houve ofensa ao artigo 59 do Decreto 70.235/72.

2. DA NULIDADE PELO EMBASAMENTO EM DEPOIMENTOS DE TERCEIROS E PELA AUSÊNCIA DE JUNTADA DESSES MESMOS DEPOIMENTOS AOS AUTOS DO PRESENTE PTA.;

Sobre as alegações da Recorrente a respeito de nulidade do ato administrativo por cerceamento do direito de defesa por ter se utilizado de depoimentos dos quais não teria tido participação, são necessários alguns esclarecimentos.

A Recorrente em nenhum momento prova que, efetivamente, as pessoas físicas e jurídicas a ela relacionadas não compuseram as investigações que resultaram nos depoimentos descritos no TVF.

A alegação genérica sobre os vícios processuais que eventualmente maculariam esse processo não podem resguardar a Recorrente. É seu o ônus da prova dos fatos que alega, uma vez que se trata fatos impeditivos, modificativos, extintivos do direito da Fiscalização (artigo 373, inciso II NCPC).

Ainda quanto à aventada nulidade, cabe lembrar que o procedimento fiscal é inquisitório e aos particulares cabe colaborar com a autoridade administrativa, pois nessa fase não se formou ainda a relação jurídica processual e os particulares não atuam como parte. Isto somente acontece com o ato de lançamento e a respectiva impugnação, quando se instaura o contencioso administrativo, com todos os deveres e direitos expostos no Decreto 70.235/72 e na Lei n. 9.784/99.

Assim, antes da apresentação da impugnação, não há litígio, não há contraditório, e o procedimento é levado a efeito de ofício pelo fisco. Coerentemente com essa interpretação, o art. 14 do Decreto 70.235, de 1972, preceitua: “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”. É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar na esfera administrativa o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da CF.

No presente caso, pela análise do relatório fiscal, constato que todos os direitos da Contribuinte foram seguidos durante o curso da ação fiscal. Afinal, o despacho decisório foi instruído com as provas que motivaram o entendimento firmado pela fiscalização, todos plenamente à disposição da Recorrente para que pudesse se defender no momento processual adequado.

Assim, afasto o argumento de preliminar da sobre a ofensa ao contraditório e ampla defesa, inexistindo lugar para a aplicação do artigo 59 do Decreto 70.235/72.

3. DA EXIGÊNCIA ILEGAL DE QUE A ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL DEVA SER REALIZADA EXCLUSIVAMENTE PELA RECORRENTE

Pela leitura do TVF, percebe-se que a glosa dos créditos presumidos se deu pelo fato de a atividade da manifestante não se enquadrar no conceito de agroindustrial.

Tem-se que o crédito presumido e a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos sobre os insumos adquiridos a esse título foi previsto pelo art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, que assim dispõe:

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.

O § 6º do referido dispositivo legal, vigente à época dos fatos geradores, logo, aplicável ao caso dos autos, classificava a atividade de produção agroindustrial como sendo:

§ 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**.

Assim, aliás, conceitua a atividade agroindustrial o art. 6º da IN SRF n.º 660/2006:

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.

O texto legal é claro no sentido da necessidade de que haja produção pela empresa agroindustrial, de acordo com os requisitos ali estabelecidos, para que seja viável o creditamento. Dessarte, incabível a defesa quando alega a possibilidade de tomada do crédito presumido da Contribuição ao PIS e da COFINS relativamente aos gastos com café para a industrialização por terceiros. Tal constatação advém do texto legal, que cria o benefício fiscal em questão, a ser interpretado nos moldes do artigo 111 do CTN, sendo incabível a tentativa de transposição da lógica que vige na legislação do IPI ao presente caso.

É o que consta da mansa jurisprudência deste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2010, 2011 AGROINDÚSTRIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE. Até 31 de dezembro de 2011, enquanto aplicadas as disposições do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aos produtos da posição 09.01 da NCM, a remessa de café in natura para terceiros, a fim de que estes realizassem as atividades previstas no seu § 6º, não dava direito à apuração do crédito presumido tratado no caput do mesmo artigo, haja vista descumprir o requisito de que a pessoa jurídica adquirente do insumo agrícola fosse a produtora da mercadoria destinada à venda. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CAFÉ IN NATURA. UTILIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. De acordo com o Art. 7º-A da Lei nº 12.599, de 2012, incluído pela Lei nº 12.995, de 2014, o saldo do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, apurado até 1º de janeiro de 2012 em relação à aquisição de café in natura poderá ser utilizado pela pessoa jurídica para compensação ou ressarcimento. (Acórdão 3201-008.432, de 26/05/2021)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009 COMPENSAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIRO. VEDAÇÃO. Para fazer jus ao crédito presumido da Lei nº 10.925/2004, art. 8º, §6º, a empresa precisa produzir

ela própria o café que revende, considerando como tal o exercício cumulativo das atividades elencadas no dispositivo legal. (Acórdão 3301-007.808, de 23/06/2020 – Processo n.º 19991.000727/2009-46 – Relatora: Semíramis de Oliveira Duro)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007 AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CAFÉ. Até 31 de dezembro de 2011, enquanto aplicadas as disposições do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004 aos produtos da posição 09.01 da NCM, a remessa de café in natura para terceiros, a fim de que estes realizassem as atividades previstas no seu § 6º, não dava direito à apuração do crédito presumido tratado no caput do mesmo artigo, haja vista descumprir o requisito de que a pessoa jurídica adquirente do insumo agrícola fosse a produtora da mercadoria destinada à venda. (Acórdão 3002-001.160, de 16/03/2020 – Processo n.º 19991.000726/2009-00 – Relator: Carlos Alberto da Silva Esteves)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008 CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. IMPOSSIBILIDADE. Não faz jus ao crédito presumido da contribuição, nos termos do caput do art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, aquele que realiza a industrialização por encomenda. Isto porque a pessoa jurídica não realizou efetivamente as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, ou seja, não é quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício. As normas de regência de benefício fiscal devem ser interpretadas de forma estrita, tal qual descrito na lei. (Acórdão 3001-000.782, de 17/04/2019 – Processo n.º 19991.000723/2009-68 – Relator: Marcos Roberto da Silva)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2009 CRÉDITO PRESUMIDO – AGROINDÚSTRIA Para fazer jus ao crédito presumido - agroindústria, a empresa precisa produzir ela própria o café que revende, considerando como tal o exercício cumulativo das atividades previstas na legislação de regência. (Acórdão 3002-007.886, de 17/12/2019 – Processo n.º 19991.000450/2010-95 – Relator: Jorge Lima Abud)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011 REMESSA DE CAFÉ "IN NATURA" PARA TERCEIROS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. IMPOSSIBILIDADE. Até 31 de dezembro de 2011, enquanto aplicadas as disposições do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, aos produtos da posição 09.01 da NCM, a remessa de café in natura para terceiros, a fim de que estes realizassem as atividades previstas no seu § 6º, não dava direito à apuração do crédito presumido tratado no caput do mesmo artigo, haja vista descumprir o requisito de que a pessoa jurídica adquirente do insumo agrícola fosse a produtora da mercadoria destinada à venda. (Acórdão 3201-003.683, de 22/05/2018 – Processo n.º 10640.724207/2011-52 – Relator: Charles Mayer de Castro Souza)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUÇÃO DE CAFÉ. EXERCÍCIO CUMULATIVO DAS ATIVIDADES DO §6º DO ARTIGO 8º DA LEI Nº 10.925/2004. Para ser considerada produtora dos produtos classificados no código 09.01 da NCM e possuir o direito de se apropriar de crédito presumido de que o artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004, a contribuinte deve exercer cumulativamente as atividades padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados. (Acórdão 3302-004.267, de 23/05/2017 – Processo n.º 19991.000083/2010-20 – Relator: Paulo Guilherme Déroulède)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2006 CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE. Não faz jus ao crédito presumido da contribuição a pessoa jurídica que terceiriza a sua

produção (industrialização por encomenda), visto que não é essa pessoa jurídica quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício. (Acórdão 3302-010.220, de 15/12/2020 – Processo nº 16349.000043/2009-31 – Relator: Raphael Madeira Abad)

Assim, correta a negativa do direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

4. DA BOA FÉ DA RECORRENTE E DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DOS CRÉDITOS FUNDADO NO ENTENDIMENTO DE QUE OS FORNECEDORES ENCONTRAM-SE INATIVOS E DE QUE HÁ INDÍCIOS DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE PESSOAS.

Pela leitura do Termo de Verificação Fiscal de fls 20 a 33, percebe-se que parte da negativa aos créditos pleiteados fundamenta-se na inidoneidade das notas fiscais, num contexto de interposição de pessoas jurídicas no setor cafeeiro. A suposta prova do esquema fraudulento de interposição de PJ envolvendo a Recorrente serviu como *argumento único* para negar a integralidade do crédito presumido decorrente das notas emitidas pela empresa São Sebastião (item ii.4 do TVF, fls 27), sendo todas as notas fiscais listadas no Anexo III do TVF.

É consabido o contexto dos esquemas criminosos deflagrados pela Polícia Federal no setor cafeeiro (e.g. Operação Broca e Tempo de Colheita), em que pessoas jurídicas de fachada eram interpostas na cadeia econômica para a permissão da tomada do crédito integral passível de ressarcimento/compensação da Contribuição ao PIS e da COFINS, ao invés do presumido, decorrente da compra diretamente dos produtores rurais.

Contudo, entendo que a questão do suposto esquema fraudulento de que participaria a Recorrente não é o que determina o destino do presente julgamento.

Isto porque a Autoridade Fiscal ficou aquém do seu dever de fundamentar o ato administrativo de negativa do crédito pleiteado pelo contribuinte com base nesse ponto. Com efeito, o TVF fala o tempo todo em “indício de fraude” e “em tese” quando trata do suposto esquema envolvendo a Recorrente, parecendo o tempo todo se esquivar da afirmação categórica de que apurou de fato a atitude antijurídica por parte do contribuinte. Veja-se os seguintes trechos:

16. Nesse ponto, necessário se faz transcrever trechos de depoimentos constantes da Súmula acima referida, para que se evidencie o *modus operandi*, em tese, fraudulento, adotado pelo contribuinte enquanto exportadora de café:

(...)

18. Em relação ao *modus operandi* acima demonstrado, com o evidente intuito, em tese, de fraudar o Fisco, esclarecemos o que se segue:

Importante destacar que a documentação que a autoridade fiscal cita, a qual serviria para comprovar a fraude pelos depoimentos dos fornecedores da Recorrente, não está juntada aos autos. Trata-se do citado “Memorando DRF/VAR/SAFIS nº 94/2012”. Tampouco o Ato Declaratório Executivo nº 26/2012, que declarou a inidoneidade das notas fiscais emitidas pela São Sebastião, ou a citada conforme Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz constante do Processo Administrativo nº 10660.722728/2012-18 foram juntadas ao processos. Só existem alguns fragmentos desses documentos, transcritos no corpo do TVF.

Por sua vez, o Acórdão da DRJ simplesmente não se aprofunda no caso concreto.

Embora existam tais reticências quanto à prova da simulação alegada no TVF, o fato da empresa Cafeeira São Sebastião ter sido declarada inapta, sendo consideradas inidôneas as notas fiscais para o período aqui compreendido, é fato sim suficiente para, a princípio, sustentar a glosa do crédito perpetrada pela Fiscalização:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 26, DE 17 DE SETEMBRO DE 2012

Declara a inidoneidade de notas fiscais referentes à comercialização de emissão da
CAFEEIRA SÃO SEBASTIÃO LTDA -
CNPJ 00.837.387/0001-35.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM VARGINHA/MG, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo artigo 302, inciso IX, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, publicada no DOU de 17/05/2012, bem como de acordo com o disposto nos arts. 1º e 2º da Portaria MF nº 187, de 26 de abril de 1993, publicada no DOU de 28/04/1993, declara:

Art. 1º - INIDÔNEOS para todos os efeitos tributários as notas fiscais referentes à comercialização de emissão da CAFEEIRA SÃO SEBASTIÃO LTDA - CNPJ 00.837.387/0001-35, emitidos nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, por serem ideologicamente falsas e, portanto, imprestáveis e ineficazes para comprovar crédito básico ou presumido de PIS e COFINS, custo ou despesa na apuração do lucro de pessoa jurídica em face do que consta no Processo Administrativo nº 10660.722728/2012-18, Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

Pois bem. O artigo 82, parágrafo único da Lei n 9.430/1996 dispõe que o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas tenha sido considerada inapta gerará efeitos contra terceiros quando o adquirente demonstrar o efetivo pagamento do preço e o recebimento dos bens:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

O dispositivo coloca os requisitos para prova de boa-fé do adquirente, quais sejam: (i) o pagamento efetivo pelas mercadorias supostamente adquiridas; (ii) que as recebeu em seu estabelecimento.

Tal normativa vai ao encontro da Súmula 509, de 26 de março de 2014, do Superior Tribunal de Justiça:

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Vale lembrar que os paradigmas que levaram a edição da Súmula resolveram a questão da eficácia retrospectiva do ato declaratório da inaptidão, sendo que o que importa é efetivamente a prova que as operações ocorreram.

Como já decidiu este Conselho em diversas oportunidades (e.g. Acórdão n. 3403-003.630), a veracidade da compra e venda se demonstra por meio de prova eficaz do pagamento, como a (e.g., transferência bancária, microfilmagem de cheque, depósito bancário e etc.) e, cumulativamente, a prova efetiva do recebimento das mercadorias. Sem tais evidências básicas da operação, não há que se falar em boa-fé da Recorrente e muito menos em manutenção dos créditos, pois a conclusão a que se chega é a de que as operações são realmente fictícias, ainda que as empresas vendedoras estejam em situação formal regular perante o Fisco.

No caso concreto, a Recorrente não trouxe aos autos nenhuma prova sobre o pagamento do insumo ou de seu recebimento.

Por tudo quanto exposto, tem-se que: i) não foi provado pela fiscalização o conluio da Recorrente no alegado esquema fraudulento de interposição de pessoas no setor cafeeiro; ii) contudo, há de fato compras amparadas em notas fiscais inidôneas da Cafeteira São Sebastião, e não está demonstrado que o fornecedor foi pago ou que a mercadoria foi recebida, de modo que a Recorrente não pode ser considerada como terceiro de boa-fé, com fulcro no artigo 82, parágrafo único da Lei n 9.430/1996 e na Súmula 509 do STJ, para fins tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Por essas razões, não há motivo para reversão das glosas aqui tratadas.

5. DO SUPOSTO ERRO DA RECORRENTE ACERCA DA AUSÊNCIA DE PROPORCIONALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS

As afirmações da Recorrente no sentido de não ter no período vendas não tributadas ou de determinadas receitas serem qualificadas como receitas financeiras não são capazes de afastar as conclusões trazidas pelo TVF a respeito do má utilização do rateio proporcional, *in verbis*:

II.3- Da Alteração da Proporção das aquisições de bens de revenda vinculadas à Receita Tributada no Mercado Interno, à Receita Não Tributada no Mercado Interno e à Receita de Exportação

15. De início, cumpre informar que para fins de apuração dos créditos referentes ao PIS não cumulativo, o contribuinte optou conforme Ficha 01 – Dados Iniciais do seu Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon, pelo método de determinação dos créditos vinculados à receita auferida/obtida no mercado interno e de exportação com base na proporção da Receita Bruta Auferida.

16. Isto posto, essa fiscalização procedeu, por amostragem, a auditoria das notas fiscais de saída da empresa com a sua escrituração contábil e os valores declarados no seu Dacon, na Ficha 7 A – Cálculo do PIS, como receitas tributadas no mercado interno, receitas sem incidência da Contribuição – Exportação e receitas Tributadas à alíquota zero. Dessa análise inicial, constatou-se erros primários no preenchimento do Dacon pelo contribuinte, a seguir descritos:

16.1. Como a opção da empresa foi pelo método de determinação dos créditos de PIS com base na proporção da Receita Bruta auferida, as rubricas que compõem a base de cálculo deveriam ter sido proporcionalizadas de acordo com o percentual de receita tributada no mercado interno, de receita sem incidência - Exportação e de receita tributada à alíquota zero em relação ao total da receita bruta auferida, conforme recalculado no Anexo II – Proporção de Créditos. **Tendo sido erradamente, em seu Dacon, essas rubricas vinculadas apenas à receita tributada no mercado interno e à receita de exportação, quando o correto seria proporcionalizar essas aquisições/despesas no mercado interno, vinculando-as tanto à receita tributada no**

mercado interno, à receita de exportação quanto à receita não tributada no mercado interno.

16.2. Sendo, assim, foram recalculados os valores de todas as rubricas da Ficha 6 A do Dacon do contribuinte que formam a base de cálculo dos créditos a descontar do PIS referentes às aquisições no mercado interno em relação aos novos percentuais, demonstrados no Anexo II, vinculados às receitas tributadas no mercado interno, às receitas não tributadas no mercado interno e às receitas de exportação. O que refletiu, conforme demonstrado no Anexo I, no recálculo do crédito básico de PIS descontado no mês e em glosas dos créditos básicos (glosas referentes ao recálculo do rateio) tanto relativos aos vinculados à receita tributada no mercado interno quanto aos vinculados à receita de exportação, com a conseqüente formação de créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno.

Frise-se que é contraditória a defesa quando alega não haver efetuado vendas não tributadas, mas afirma em seguida que parte das vendas referem-se a receitas de exportação e receitas financeiras.

A forma utilizada pela Fiscalização encontra-se de acordo com a legislação, bem descrita e consolidada na Solução de Consulta nº 143 - SRRF06/Disit Data 20 de novembro de 2012, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITA NÃO TRIBUTADA. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO. Em relação aos custos, despesas e encargos comuns às vendas tributadas e às vendas sujeitas à alíquota zero, a pessoa jurídica deve determinar o crédito vinculado às vendas com alíquota zero utilizando-se de um dos seguintes métodos: a) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou b) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, às despesas e aos encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à alíquota zero e a receita bruta total, auferidas no mês. Na hipótese de opção pela apropriação direta, para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, aplica-se o método de custo real de absorção, mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns. O método de determinação dos créditos eleito pela pessoa jurídica deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins. Dispositivos Legais: Lei nº 11.033/2004, art. 17; Lei nº 11.116/2005, art. 16; Lei nº 10.637/2002, art. 3º, §§ 7º a 9º; IN SRF nº 594/2005, art. 40. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITA NÃO TRIBUTADA. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO. Em relação aos custos, despesas e encargos comuns às vendas tributadas e às vendas sujeitas à alíquota zero, a pessoa jurídica deve determinar o crédito vinculado às vendas com alíquota zero utilizando-se de um dos seguintes métodos: a) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou b) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, às despesas e aos encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à alíquota zero e a receita bruta total, auferidas no mês. Na hipótese de opção pela apropriação direta, para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, aplica-se o método de custo real de absorção, mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns. O método de determinação dos créditos eleito pela pessoa jurídica deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins. Dispositivos Legais: Lei nº 11.033/2004, art. 17; Lei nº 11.116/2005, art. 16; Lei nº 10.833/2003, art. 3º, §§ 7º a 9º; IN SRF nº 594/2005, art. 40.

Finalmente, a Recorrente não apresentou provas sobre suas alegações. Faltam elementos (cópia da contabilidade, extratos financeiros etc) que pudessem comprovar o alegado, lembrando que está sob julgamento processo de iniciativa do contribuinte, sendo seu o ônus de demonstrar o direito pleiteado.

Dessarte, devem ser afastados os argumentos da defesa nesse ponto.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz