



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10845.720987/2011-65
ACÓRDÃO	3202-001.768 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARMAJARO AGRI-COMMODITIES DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/12/2009

PESSOAS JURÍDICAS INATIVAS, INAPTAS, BAIXADAS. OPERAÇÕES. SIMULAÇÕES. CRÉDITOS. GLOSA.

Mantém-se a glosa dos créditos das contribuições sobre as aquisições de café de pessoas jurídicas cuja inexistência, de fato, ou seja, cuja incapacidade para realizarem as operações de beneficiamento/industrialização, armazenagem, classificação e vendas, foram comprovadas em processo administrativo, mediante diligências e depoimentos dos envolvidos nas operações.

SUSPENSÃO. CEREALISTAS/EMPRESAS AGROPECUÁRIAS. VENDAS. CAFÉ CRU BENEFICIADO. APLICABILIDADE. Aplica-se a suspensão das contribuições incidentes nas compras de insumo (café beneficiado) de cerealistas e/ ou de empresas agropecuárias, utilizado na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana.

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. INSUMO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. OBRIGATORIEDADE.

Cumpridos os requisitos, as vendas de produtos agropecuários para as agroindústrias devem, obrigatoriamente, ser realizadas com a suspensão da incidência das Contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, o que veda o aproveitamento de crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. A falta de indicação dessa suspensão na nota fiscal de venda não faz com que incidam as Contribuições.

CRÉDITO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS (CAFÉ). DIREITO.

Os gastos com serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma. O seu crédito somente é permitido quando agregam valores ao custo de aquisição dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os respectivos insumos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), que dava parcial provimento apenas para reverter as glosas de despesas com corretagem. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Juciléia de Souza Lima.

Sala de Sessões, em 18 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente a conselheira Aline Cardoso de Faria.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Tratam-se os presentes autos da análise de direito creditório da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS (regime da não cumulatividade) dos 2º trimestre de 2008 ao 4º trimestre de 2009, que foram objeto de auditoria.

A referida análise e os autos de infração lavrados motivaram o despacho decisório (fl. 1.956 a 1.972) com deferimento parcial dos créditos peticionados constantes destes autos (Cofins não cumulativo, fls. 15 a 36 destes autos) vinculados aos PERs - referentes a créditos vinculados à exportação - dos 2º Trimestre de 2008 ao 4º trimestre de 2009, bem como o relacionado ao PIS cujo processo é o de nº 10845.720985/2011-76 (PIS não cumulativo) que tratam dos mesmos períodos. A autoridade fiscal também constatou a necessidade de constituição de crédito tributário (conforme autos dos processo nº 10845.721860/2012-44) apenas nos períodos de 01/06/2008 a 31/07/2008, 01/04/2009 a 31/08/2009 e 01/11/2009 a 31/12/2009, conforme Autos de Infração anexados neste processo (fls. 1.866 a 1.878) lavrados por insuficiência de recolhimento das citadas contribuições. Ou seja, todos esses processos estão correlacionados.

Nas folhas 1.868 (Cofins) e 1.874 (PIS), respectivamente, constam os períodos atuados e seus valores (que geraram débitos), cujos demonstrativos dos créditos tributários constituídos se encontram nas folhas 1.867 e 1.873.

Todos os cálculos (bases de cálculos dos créditos e dos débitos) que a autoridade fiscal entende serem os corretos na apuração das contribuições em discussão, do período de 05/2008 a 12/2009, estão identificados nos "Demonstrativo de Apuração da Cofins não cumulativa" (anexadas aos autos às fls. 1.828 a 1.862). O valor da glosa de créditos (de cada mês do PERs) por mês se encontram nas linhas de nº 8, denominada de "Glosa de Créditos no Mês", sendo que o valor dos créditos do ME (Mercado Externo) apurados se encontram nas linhas de nº 2, denominadas de "Créditos do Mercado Externo Apurados no Mês". Em alguns períodos os valores da linha de nº 2 são subtraídos de valores de créditos descontados no mês (linhas de nº 4).

As irregularidades na apuração dos créditos estão descritas no "Termo de Verificação Fiscal" (TVF). As correções de ofício efetuadas pela autoridade fiscal se deram quanto aos créditos de todo o período, e em resumo (em três tópicos):

1) Reclassificação de créditos integrais para presumidos (tabelas às fls. 1.778 a 1.798):

Redução da base de cálculo dos créditos calculados integralmente pelo sujeito passivo sobre café adquiridos de pessoas jurídicas, para cálculo como créditos presumidos (adquiridos de pessoa física), conforme planilha denominada "Reclassificação de créditos integrais para presumidos", fls. 1.778 a 1.797 c/c seu resumo à fl. 1.798:

1.1) Pessoas jurídicas cujo cadastro se encontra baixada ou nula (inexistentes de fato ou inaptas). Essas empresas foram objeto de análise pela Delegacia da Receita Federal de Vitória/ES no bojo da "Operação Tempo de Colheita", cujo item 20 do TVF assim está descrito, com grifos e destaques meus: 20. Tendo em vista o conhecimento da situação descrita acima e objetivando conduzir o presente procedimento observando-se o princípio da verdade material, foram aproveitados os fatos apurados pelos Auditores da Delegacia da Receita Federal do Brasil em

Vitória/ES, na operação "TEMPO DE COLHEITA", relatados com base nas provas acostadas nos processos administrativos nºs 15586.000089/2011-17 e 15586.720174/2011-97; assim como pelas diligências nas cidades de MANHUAÇU, MANHUMIRIM, DIVINO E ESPERA FELIZ, estado de Minas Gerais, ocorridas no período de 29/11/2010 a 01/12/2010, efetuadas também por Auditores Fiscais da DRF Vitória/ES. Assim, foi levantada a situação fiscal e operacional de empresas com indícios de inexistência de fato.

1.2) Após descrever pormenorizadamente as fraudes apuradas naquela operação, no item "IV - Empresas Fornecedoras da ARMAJARO situadas no estado do Espírito Santo e encerradas pela Operação 'Tempo de Colheita' do TVF, lista as pessoas jurídicas que estavam envolvidas naquela fraude, que são: 1) Colúmbia Comércio de Café Ltda., CNPJ nº 04.497.908/0001-03, processo nº 15586.000037/2009-18; 2) L&L Comércio Export. de Café Ltda., CNPJ nº 06.259.183/0001-40, processo nº 15586.000035/2009-29; 3) Nova Brasília Comércio de Café Ltda., CNPJ nº 05.206.408/0001-38, processo nº 15586.000531/2009-82; 4) P.A. de Cristo, CNPJ nº 08.492.348/0001-55, processo nº 11543.001791/2010- 54; 5) W.R. da Silva, CNPJ nº 07.569.242/0001-40, processo nº 15586.000347/2010- 76; e 6) Ypiranga Comercio de Café Ltda., CNPJ nº 04.233.534/0001-19, processo nº 15586.000622/2010-35. 1.3) Após os dados acima tratou no item "V - Empresas situadas na Microrregião de Manhuaçu/MG (Zona da Mata) e Municípios Adjacentes" do TVF de outras pessoas jurídicas na mesma situação, dentre várias citadas as que também tiveram relação com o sujeito passivo ARMAJARO: 7) Daniel Barbosa de Freitas, CNPJ nº 08.787.023/0001-08, processo nº 19991.000150/2010-14; 8) Francisco Apolinário Neto (Cafeeira Montesa), CNPJ nº 09.130.145/0001-81, processo nº 10665.721450/2011-31; 9) Hallfa Comercio de Café Ltda., CNPJ nº 09.522.208/0001-45; 10) J.B.Alves, CNPJ nº 05.569.592/0001-80, processo nº 19991.000170/2010-87; 11) Maragogipe Comercio de Cereais Ltda., CNPJ nº 10.221.099/0001-05, processo nº 19991.000118/2010-2; 12) M.M.L. da Silva, CNPJ nº 10.707.333/0001-09; 13) Nova Esperança Comercio de Café Ltda., CNPJ nº 07.114.595/0001-55, processo nº 19991.000522/2009-61; e 14) Styllus Comercio de Café Ltda., CNPJ nº 09.319.550/0001-42, processo nº 19991.000180/2011-01.

1.4) Em seguida no item "VI — Análise da Situação Fiscal e Econômico/Financeira de demais Fornecedores da Armajaro" do TVF:

1.4.1) Relaciona diversas outras pessoas jurídicas onde constata que não recolheram quaisquer tributos à RFB, não apresentaram as DIPJs ou os Dacons (as identificou em suas planilhas genericamente como "sem recolhimento"): 15) Cafeeira São Silvestre Ltda., CNPJ nº 01.261.398/0001-82; 16) Comercial Atacadista de Cereais Grão de Minas Ltda., CNPJ nº 07.881.858/0001-51; 17) Felício Mendes Vieira, CNPJ nº 10.850.407/0001-61; 18) HJS de Oliveira, CNPJ nº 10.310.210/0001-30; 19) MCM Comercio de Café Ltda., CNPJ nº 05.884.612/0001-08; 20) Novos Grãos Comercio de Café Ltda., CNPJ nº 06.129.328/0001-99; 21)

Porto Seguro Coml. e Export. de Café Ltda.2 , CNPJ nº 01.970.960/0001-47; 22) Real Comercial Exportadora de Café Ltda., CNPJ nº 08.455.707/0001-02; 23) Rucci Exportação e Comercio de Café Ltda. 3, CNPJ nº 10.971.343/0001-57.

1.4.2) No mesmo item acima (VI) do TVF também relaciona diversas outras pessoas jurídicas onde constata que apresentaram DIPJ optando pelo regime de tributação pelo Lucro Real, mas apresentaram os Dacons com valores "zerados" e recolheram valores inferiores a R\$ 250,00 por ano base (as identificou em suas planilhas também genericamente como "sem recolhimento"): 24) Cocaces Comercio de Cereais e Sacarias Ltda., CNPJ nº 07.822.336/0001-89; 25) Ouro Verde Com. de Café de Espera Feliz Ltda., CNPJ nº 05.027.039/0001-16; 26) Terra Minas Com. e Export. de Café Ltda.4 , CNPJ nº 08.859.933/0001-40.

1.4.3) No mesmo item acima (1.4 - VI) do TVF relaciona diversas outras pessoas jurídicas onde constata que apresentaram DIPJ optando pelo regime de tributação pelo Lucro Real, mas apresentaram os Dacons com valores "zerados" e recolheram valores inferiores a R\$ 400,00 por ano base (as identificou em suas planilhas também genericamente como "sem recolhimento"): 27) Ciamex Exportadora Mineira de Café Ltda., CNPJ nº 03.726.291/0001-98; 28) Claudionei da Cruz Martins, CNPJ nº 09.340.588/0001-05; 29) Luxor de Bom Jesus Com. Distr. de Alimentos Ltda., CNPJ nº 36.570.901/0001-66; 30) Mara Lucia Zavagli Correa, CNPJ nº 10.369.333/0001-46; 31) Sanglard Café Ltda, CNPJ nº 09.515.086/0001-60.

1.4.4) No mesmo item acima (1.4 - VI) do TVF também relaciona diversas outras pessoas jurídicas onde constata que apresentaram DIPJ optando pelo regime de tributação pelo Lucro Real, mas apresentaram os Dacons com valores "zerados" e recolheram valores inferiores a R\$ 400,00 por ano base (as identificou em suas planilhas também genericamente como "sem recolhimento"): 32) Café Minas Comercio e Exportação Ltda., CNPJ nº 08.436.092/0001-69; 33) Caixeta & Scalco Com. Imp. e Exp. de Café e Cereais Ltda. (atual Freitas Café), CNPJ nº 05.409.671/0001-04; 34) Grão Suldeste Com. Imp. Exp. Café e Cereais Ltda., CNPJ nº 10.947.249/0001-62; 35) Leite & Silva Comércio de Café Ltda., CNPJ nº 10.214.879/0001-28; 36) Scafechi Com e Exp. de Café Ltda., CNPJ nº 96.552.609/0001-42; 37) Sersantos Com. Imp. e Exp. de Café e Cereais Ltda., CNPJ nº 08.869.317/0001-70.

1.4.5) No mesmo item acima (1.4 - VI) do TVF relaciona uma pessoa jurídica onde constata que apresentou DIPJ optando pelo regime de tributação pelo Lucro Real, apresentou os Dacons mas não há recolhimento algum das contribuições no período (a identificou em suas planilhas também genericamente como "sem recolhimento"): 38) Cafeeira São Sebastião Ltda.5 , CNPJ nº 00.837.387/0001-35.

1.5) No item "VII — Créditos de Insumos Adquiridos de Pessoas Jurídicas Cerealistas, Agropecuárias e Cooperativas" do TVF, após tratar da legislação sobre o tema, relaciona três grupos de créditos calculados integralmente pelo sujeito passivo sobre café adquiridos de pessoas jurídicas, para cálculo como créditos

presumidos (adquiridos de pessoa jurídica mas que gerariam apenas créditos presumidos e não integrais). Neste item ele separa em três grupos, denominados de: 1) Cerealistas; 2) Agropecuárias e 3) Cooperativas: 1.5.1) As aquisições das seguintes Cooperativas só gerariam créditos presumidos: 39) Capal-Cooperativa Agropec. de Araxá Ltda., CNPJ nº 16.905.903/0003-13.

40) Coopervass-Cooperativa Agro-Pecuária do Vale do Sapucaí Ltda., CNPJ nº 24.662.298/0001-63. 1.5.2) As aquisições das seguintes Agropecuárias só gerariam créditos presumidos: 41) Cafés Bom Retiro Ltda, CNPJ nº 61.052.411/0005-49; 42) Fazenda Real Ltda., CNPJ nº 52.234.556/0001-46. 1.5.3) As aquisições do seguinte Cerealista só gerariam créditos presumidos: 43) Cafeeira MS de Bariri Ltda., CNPJ nº 67.604.173/0001-90 1.6) No item "VIII — Créditos Presumidos de Insumos Adquiridos com Suspensão" do TVF, relaciona duas pessoas jurídicas cujos créditos foram calculados integralmente pelo sujeito passivo sobre café adquiridos de pessoas jurídicas, cujas notas fiscais constam que foram com suspensão: 44) Sancosta Comercio Decafe Ltda., CNPJ nº 06.222.888/0001-93; 45) IF Brito Comercio de Cereais, CNPJ nº 10.493.572/0001-03.

Como dito acima, e por conta das irregularidades citadas pela autoridade fiscal, ela elaborou duas planilhas (demonstrativos, um com dados detalhados individuais nota a nota, fls. 1.778 a 1.797 c/c seu resumo à fl. 1.798), denominados de "Reclassificação de créditos integrais para presumidos". Para um melhor detalhamento dos dados acima, elaborei a tabela abaixo, extraída dos dados do arquivo juntados aos autos às fls. 1.778 a 1.797 ("Reclassificação de créditos integrais para presumidos") e da planilha acima, onde pode-se identificar as pessoas jurídicas relacionadas aos motivos acima (as cores diferenciam cada classificação acima - colunas: "agropecuária"; "cerealista").

2) Glosa de créditos das aquisições de cooperativas agroindustriais (tabelas às fls. 1.799 a 1.817)

Exclusão da base de cálculo dos créditos calculados sobre café adquiridos de pessoas jurídicas cooperativas de produção agropecuária, constantes dos itens 62 e 65 do TVF, com grifos e destaques meus: 62 Por outro lado, as cooperativas a seguir, conforme resposta às intimações de fls.1188/1218, exercem atividade agroindustrial ao se enquadrarem no disposto no inciso II do artigo 6º, da IN SRF 660/06, uma vez que cumulativamente exercem as atividades de padronização, beneficiamento, preparação e mistura de tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separam por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM. Tais cooperativas já poderiam efetuar desconto de créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários por elas adquiridos, com base §1º do artigo 5º da mesma IN, não se aplicando assim a suspensão das contribuições e o direito ao crédito presumido na aquisição pelo contribuinte. Tampouco geram crédito integral, haja vista que as cooperativas

excluem da base de cálculo do PIS e da COFINS, as receitas referentes às vendas efetuadas e repassadas aos cooperados com base no art.15 da MP 2.158/2001, ficando então vedado pelo disposto no inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 o cálculo de créditos.[...] X — Glosa de Créditos Integrais sobre aquisições de Cooperativas Agroindustriais 65. Conforme restou comprovado no capítulo VII deste Termo, as cooperativas agroindustriais excluíram da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP os valores repassados aos seus associados, enquadrando-as dessa forma na vedação imposta pelo § 2º do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, motivo pelo qual os créditos foram objeto de glosa total, conforme demonstrativo de fls.1799/1817. Para um melhor detalhamento dos dados tratados acima, elaborei a tabela abaixo, extraída dos dados do arquivo juntado aos autos às fls. 1.799 a 1.817 ("GLOSA DE COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS"), onde pode-se identificar as pessoas jurídicas relacionadas e seus valores totais mensais e do período auditado.

3) armazenagem e demais despesas (tabela às folhas 1.818 a 1.821) / serviços de corretagem (tabela às folhas 1.822 a 1.827):

A autoridade fiscal também efetuou glosas de parte das despesas que o sujeito passivo alocou como armazenagem (seguro, viagem, motoboy, sedex, serviços não discriminados, extraordinários não identificados, sacaria, warrant, carga/descarga, ISS e serviço de rebeneficiamento / catação), mantendo os créditos das despesas que estavam discriminadas apenas como "armazenagem". Também efetuou glosa de todas as despesas com corretagem, pagas a pessoa jurídica ou pessoa física. Por conta das glosas tratadas nos itens de 1 a 3 acima, a autoridade fiscal elaborou planilha com a reapuração da COFINS (tabelas às folhas 1.828 a 1.862). O sujeito passivo que foi cientificado por via postal do despacho decisório (fls. 1.956 a 1.972) e do TVF6 em 10/07/2012 (fls. 2.002 a 2.004), por sua vez apresentou em 31/05/2012 sua manifestação de inconformidade (fls. 2.006 a 2.097), acompanhada de documentos (fls. 2.098 a 3.125).

Dentre os documentos o sujeito passivo juntou:

- 1) diversas consultas ao sistema Comprot, ao sistema CNPJ, relacionados a alguns fornecedores que tiveram créditos glosados;
- 2) notas fiscais de armazenagem e suas respectivas descrições de serviços prestados (obs.: algumas notas estão ilegíveis);
- 3) notas fiscais e seus comprovantes de pagamentos das aquisições de café de diversas pessoas jurídicas listadas no item 1 (de glosas de café realizadas pela autoridade fiscal) acima.

Em sua manifestação de inconformidade o sujeito passivo traz diversos tópicos e subtópicos, com extensos arrazoados, a seguir discriminados, com grifos e destaques meus: 1. DA TEMPESTIVIDADE; 2. DOS FATOS E DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL; a) Glosa de crédito integral do PIS/COFINS sobre de Empresas Inativas, Omissas ou Inexistentes de Fato; b) Glosa de crédito integral

sobre aquisições de café de Cerealistas, Agropecuárias e Cooperativa; c) Apropriação indevida de crédito integral sobre nota fiscal de insumo adquirido com suspensão da contribuição; d) Despesas de Corretagem; e) Créditos Integrais sobre Armazenagem; 3. DOS FUNDAMENTOS DO PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO; 3.1. GLOSA DO CRÉDITO INTEGRAL DO PIS/COFINS SOBRE NOTAS FISCAIS DE EMPRESAS INATIVAS, OMISSAS OU INEXISTENTES DE FATO; 3.1.1. DA PATENTE CONTRADIÇÃO DO FISCO FRENTE À ATUAÇÃO PRETÉRITA E ATUAL; 3.1.2. DA INAPTIDÃO DOS FUNDAMENTOS LANÇADOS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - MPF N° 0810600/2011/01043-1 — AQUISIÇÕES REALIZADAS DE PESSOAS JURÍDICAS INAPTAS E BAIXADAS; 3.1.2.1 - SUPRESSÃO DA GARANTIA DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. CF, ART. 50, INC. LIV E LV. LEI N. 9.784/99, ART. 2º, INCISO X, ART. 3º, INC. III E ART. 38; 3.1.3. DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE VALIDADE E CORREÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS AUFERIDOS PELA EMPRESA RECORRENTE; 3.1.3.1 - DIFERENÇAS ENTRE A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI E ICMS EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS: DESVINCULAÇÃO COM A ETAPA ANTERIOR PARA O FIM DO DIREITO AO CRÉDITO; a) A não-cumulatividade do IPI e do ICMS; b) - A não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e a COFINS; c) - As principais notas distintivas; 3.1.4. A CONTABILIDADE (AQUISIÇÕES DEVIDAMENTE REGISTRADAS) COMO MEIO DE PROVA EM FAVOR DA RECORRENTE — A ESSÊNCIA SOBRE A FORMA; 3.2 DAS AQUISIÇÕES DE "CAFÉ CRU EM GRÃO" PELA RECORRENTE DE SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA, INCLUSIVE, AGROINDUSTRIAL; 3.2.1. INTRODUÇÃO; a) A atividade operacional da Recorrente objeto de discussão; b) O insumo/bem destinado à revenda: "café cru em grão"; 3.2.2. DIREITO AO CRÉDITO FISCAL INTEGRAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS; 3.2.2.1. A VINCULAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS À CADEIA PRODUTIVA DO CAFÉ; 1ª ETAPA A AQUISIÇÃO DE CAFÉ IN NATURA DE PESSOA JURÍDICA (CEREALISTA) E PESSOA FÍSICA (PRODUTOR RURAL) PELA SOCIEDADE COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA INCLUSIVE A QUE EXERCE ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL; 2ª ETAPA O processo de industrialização do café in natura (Lei nº. 10.925, de 2004) A entrada de café in natura — O direito à apropriação do crédito presumido pelas Sociedades Cooperativas de Produção Agropecuária, inclusive Agroindústria; 3ª ETAPA Venda de "café cru em grão" pela Recorrente para o mercado exterior com a manutenção dos créditos integrais da contribuição para o PIS e a COFINS; 3.2.2.2. DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO EM DUPLICIDADE NA CADEIA DO CAFÉ; 3.2.2.3. CONCLUSÕES; 3.2.3. DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE APLICAÇÃO DO REGIME DE SUSPENSÃO NAS AQUISIÇÕES DE "CAFÉ CRU EM GRÃO" REALIZADAS JUNTO ÀS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA, INCLUSIVE, AGROINDUSTRIAL; 3.3 DAS AQUISIÇÕES DE CAFÉ PELA RECORRENTE DE EMPRESAS CEREALISTAS E DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA; 3.4. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO INTEGRAL SOBRE NOTA FISCAL DE INSUMO ADQUIRIDO COM SUSPENSÃO DA

CONTRIBUIÇÃO; 3.5. DESPESAS DE CORRETAGEM; 3.6. DA GLOSA PARCIAL DOS CRÉDITOS INTEGRAIS SOBRE ARMAZENAGEM; 4. DOS REQUERIMENTOS. Efetuou, posteriormente, diversas solicitações de juntada de documentos (alguns desassociados do que aqui se discute) em: 08/06/2012 (fls. 3.126 a 3.990 - notas fiscais, solicitação de pagamento, extratos bancários, etc), 20/06/2013 (fls. 3.991 a 4.137 - reiteração de manifestação de inconformidade), 26/03/2014 (fls. 4.140 a 4.190 - impugnação processo 15983.720034/2014-89 - multa isolada PER), 22/04/2014 (fls. 4.191 a 4.214 - SC Cosit nº 65/2014 e Súmula STJ nº 509) e em 09/06/2014 (fls. 4.215 a 4.232 - despacho decisório deste processo). Com base nos documentos dos autos e argumentos trazidos pelo sujeito passivo, observei que quanto ao entendimento da autoridade fiscal, em relação à glosa de crédito das cooperativas de produção agropecuária, há novos entendimentos da Receita Federal do Brasil - RFB (Solução de Consulta Cosit nº 65/2014) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Parecer/PGFN/CAT/nº1425/2014), quanto aos créditos de produtos adquiridos de cooperativas de produção agropecuária, este abaixo parcialmente reproduzido, com grifos e destaques meus:

PARECER/PGFN/CAT/Nº 1425 /2014 Parecer Público. PIS/PASEP e COFINS. Interpretação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Direito a crédito das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS pelas sociedades cooperativas. Nota Técnica nº 13 – Cosit, de 9 de junho de 2014. [...] 16.E isso nos interessa porque a partir da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003, algumas cooperativas deixaram de estar sujeitas ao regime cumulativo, passando à não cumulatividade quanto à incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, são elas: as cooperativas agropecuárias e as cooperativas de consumo, nos termos expressos pelo inciso VI do art. 10 da Lei Nº 10.833, de 2003: [...] 20. É justamente a previsão de tantas exclusões da base de cálculo das contribuições devidas pelas cooperativas agropecuárias que parece mover a interpretação construída pela SRRF08, no sentido de que o esvaziamento do critério quantitativo dos tributos devidos por esses entes, caracterizaria essas reduções ou exclusões das bases de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS devidas pelas cooperativas agropecuárias como hipótese de não sujeição ao pagamento de tributos, para fins de aplicação do art. 3º, §2º, II da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003, com a proibição de geração de créditos para aqueles contribuintes ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas que adquirem insumos das cooperativas agropecuárias. [...] 46. Por “não sujeito ao pagamento” deve ser entendida qualquer causa legal que livre o contribuinte, integralmente, desses tributos. Isto porque, quando o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, impede o creditamento “da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” a toda evidência não havia menção ao recolhimento das contribuições, mas à sujeição ao tributo, ou seja, o crédito só é vedado quando há ausência de tributação, salvo nas hipóteses previstas na legislação. [...] 61.Enquanto a norma do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003, estiver em vigor,

ela deve ser aplicada, ainda que se perceba que as exclusões da base de cálculo que alcançam as cooperativas de produção agropecuária reduzem significativamente as receitas tributáveis dessas pessoas jurídicas, a exemplo dos produtos adquiridos de cooperados, do custo agregado ao produto industrializado, das sobras apuradas em cada ano, de forma que a base de cálculo líquida corresponde essencialmente às despesas administrativas.⁷ Para a verificação das atividades desenvolvida pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, a autoridade fiscal efetuou diversas intimações (fls. 1.182 a 1.218).

Entretanto, também foi constatado pela autoridade fiscal que o sujeito passivo não teve em todos os períodos exportações (maio a outubro e dezembro de 2008), e mesmo quanto teve foi sujeito a rateio (o que gera redução de crédito sobre exportações), como se vê na seguinte tabela constante do TVF (item 71): 71.O crédito integral apurado sujeita-se ao rateio em créditos de exportação e créditos de mercado interno com base na relação percentual existente entre a receita de vendas no mercado interno e a receita de exportação, sujeitas à incidência não-cumulativa, auferidas no mês, calculados com base no percentual calculado adiante.

De agosto a outubro de 2008 o sujeito passivo adquiriu R\$ 6.719.405,12 em produtos das citadas cooperativas de produção agropecuária (tabela acima, por mim elaborada). Desta forma, para esses períodos não há que se conceder créditos ao sujeito passivo sobre essas aquisições vinculados ao ME. Em breve resumo, o sujeito passivo alega que: a) ocorreu o cerceamento do seu direito de defesa e do contraditório, pois não teria sido convocada a participar dos procedimentos em relação às pessoas jurídicas ditas noteiras, e não teria sido observado o devido processo legal, com grifos e destaques meus: Destaca-se, ainda, que parte das empresas fornecedoras teve a declaração de inaptidão retroativa a períodos em que ocorreu o fornecimento das mercadorias à empresa RECORRENTE. Algumas, inclusive, foram baixadas com data retroativa à data de constituição.

Observa-se que há alguns processos de cobrança de tributos federais, inclusive de PIS e COFINS, como já dito anteriormente, dos quais a Recorrente não dispõe de maiores informações, já que estão resguardados pelo sigilo fiscal. Mas, 02 (duas) observações podem ser feitas ainda assim: (1) as mesmas pessoas jurídicas que o Termo de Verificação Fiscal — MPF nº 0810600/2011/01043-1 diz não existirem na tentativa de caracterizar uma suposta fraude, são consideradas regulares contribuintes de tributos federais quando cobradas pelo fisco, conforme se verifica nos documentos em anexo (doc. 03); e (2) se, por hipótese, alguma dessas cobranças se referir ao PIS ou a COFINS do período de 2004 a 2009, e a Receita Federal do Brasil vier a recebê-los, nem mesmo o alegado fim maquiavélico justificaria a glosa dos créditos da Recorrente. Da mesma forma que se veda a contradição aos particulares, sob pena de se atingir a boa-fé e amofinar a segurança jurídica, não se pode admitir do Poder Público, atue nesse sentido.

Entretanto, o Fisco peca ao apresentar um comportamento o qual foi, por ele, posteriormente contrariado. [...] Com essa atuação estatal, se está, indiscutivelmente, perante uma concreta afronta ao princípio do NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM - dever-se-ia ter vedada tal conduta abusiva do Erário, que adotou uma posição em contradição com outro comportamento assumido por ele anteriormente. Outrossim, o comportamento da Fazenda pode ser observado pela ótica da Teoria dos Atos Próprios — a ninguém é lícito fazer valer qualquer direito em contradição com sua anterior conduta interpretada objetivamente. Verificam-se, pois, duas atuações sucessivas do Fisco que, em princípio, seriam lícitas, porém a primeira - Fato Próprio — é contrariada pela superveniente. Destarte, faz-se presente a contradição, ultrajando-se o princípio do NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM, de tal modo que a Administração Pública peca por não preservar a confiança depositada nela quanto à prática dos primeiros atos. Vejam, contudo, Preclaros Julgadores, que todo o acervo de dados colhidos pela fiscalização não é acessível por terceiros, tendo em vista a obediência ao sigilo fiscal. Conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal —MPF nº 0810600/2011/01043-1, a fiscalização se valeu de fatos afeitos às Operações "Tempo de Colheita" e "Broca" para, com isso, sugerir que os créditos de PIS/COFINS não-cumulativos devidos à Recorrente não possuem a idoneidade necessária para fins de compensação tributária e de ressarcimento. Importante salientar, o fato da empresa Recorrente não ter qualquer conhecimento das informações lançadas no indigitado Termo de Verificação Fiscal relativas às Operações "Tempo de Colheita" e "Broca" e demais diligências mencionadas, já que em momento algum foi convocada a participar de qualquer procedimento administrativo alusivo às pessoas físicas e jurídicas ali citadas. Logo, o conjunto de informações constantes no referido documento não guarda a legitimação necessária a embasar a glosa dos créditos do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos, conforme procedido pela Autoridade Administrativa. Pensar o contrário significaria macular o constitucional Princípio do Devido Processo Legal. b) a autoridade fiscal negou vigência aos artigos 80 e 81 da Lei nº 9.430/1996, devido a inidoneidade e inaptidão de alguns fornecedores; c) havia pessoas jurídicas ativas no CNPJ após as datas das operações com o sujeito passivo. Tratou de decisão do STJ que teria pacificado entendimento da possibilidade de uso dos créditos do ICMS cujas pessoas jurídicas foram posteriormente inabilitadas e do adquirente ser terceiro de boa-fé. Também tratou de algumas consultas que fez no Sistema Comprot das empresas noteiras, que teriam representações fiscais, inscrições em dívida ativa de PIS, Cofins, IRPJ, IRRF sendo cobrados pela RFB, e que não foi observado o estado democrático de direito e o postulado da segurança jurídica (doc. 02, fls. 2.121 a 2.144): págs. 8/9/10 da manifestação de inconformidade: 3.1.1. DA PATENTE CONTRADIÇÃO DO FISCO FRENTE À ATUAÇÃO PRETÉRITA E ATUAL [...] Vê-se que a contradição de comportamento é uma forma de atingir a outrem, de ferir a boa-fé, podendo se traduzir em perda ou criação de direitos em uma relação, fundando-se nesse ponto o princípio denominado NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM. No caso em exame, depreende-se

da atuação do fisco a ocorrência de uma patente contradição, vez que num primeiro momento, assumiu a existência das agora "inativas" empresas interpostas, cobrando-as (doc. 02). Agora, inovando a sua ótica, questiona os seus documentos fiscais, inerentes às vendas de café para terceiros, adquirentes de completa boa-fé. Não se pode acatar como crível que a Administração venha em dada ocasião afirmar que há infrações de determinadas empresas, que devem ser cobradas, para, em tempo diverso, empregar como argumento que nenhuma daquelas pessoas jurídicas tem existência. Certamente, verifica-se um comportamento heterogêneo e contraditório da Administração, que cobrou tributo de empresas que, agora, diz serem fictícias. [...]

Observa-se que há alguns processos de cobrança de tributos federais, inclusive de PIS e COFINS, como já dito anteriormente, dos quais a Recorrente não dispõe de maiores informações, já que estão resguardados pelo sigilo fiscal. Mas, 02 (duas) observações podem ser feitas ainda assim: (1) as mesmas pessoas jurídicas que o Termo de Verificação Fiscal — MPF nº 0810600/2011/01043-1 diz não existirem na tentativa de caracterizar uma suposta fraude, são consideradas regulares contribuintes de tributos federais quando cobradas pelo fisco, conforme se verifica nos documentos em anexo (doc. 03); e (2) se, por hipótese, alguma dessas cobranças se referir ao PIS ou a COFINS do período de 2004 a 2009, e a Receita Federal do Brasil vier a recebê-los, nem mesmo o alegado fim maquiavélico justificaria a glosa dos créditos da Recorrente. Da mesma forma que se veda a contradição aos particulares, sob pena de se atingir a boa-fé e amofinar a segurança jurídica, não se pode admitir do Poder Público, atue nesse sentido. Entretanto, o Fisco peca ao apresentar um comportamento o qual foi, por ele, posteriormente contrariado. [...] Com essa atuação estatal, se está, indiscutivelmente, perante uma concreta afronta ao princípio do NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM - dever-se-ia ter vedada tal conduta abusiva do Erário, que adotou uma posição em contradição com outro comportamento assumido por ele anteriormente. Outrossim, o comportamento da Fazenda pode ser observado pela ótica da Teoria dos Atos Próprios — a ninguém é lícito fazer valer qualquer direito em contradição com sua anterior conduta interpretada objetivamente. Verificam-se, pois, duas atuações sucessivas do Fisco que, em princípio, seriam lícitas, porém a primeira - Fato Próprio — é contrariada pela superveniente. Destarte, faz-se presente a contradição, ultrajando-se o princípio do NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM, de tal modo que a Administração Pública peca por não preservar a confiança depositada nela quanto à prática dos primeiros atos.

d) as glosas dos créditos integrais de café adquiridos de pessoas jurídicas cerealistas, agropecuárias e cooperativas de produção (com reclassificação para créditos presumidos) e a glosa integral das aquisições de cooperativas agroindustriais (sem a reclassificação para presumido), foram indevidos, da mesma forma a glosa total inclusive daqueles adquiridos com suspensão (que apesar de constar na nota fiscal ter ocorrido a suspensão, a fiscalização não

demonstrou que os emitentes dessas notas fiscais obedeceram os requisitos legais para emitirem notas fiscais com suspensão, e que portanto ele teria direito a créditos integrais e não presumidos); e) deve ser observado o princípio da boa-fé, àqueles que tenham atuado sem dolo, conforme citado pelo sujeito passivo em sua manifestação de inconformidade, com grifos e destaques meus: A empresa Recorrente realizou aquisições de café cru em grão de pessoas jurídicas domiciliadas no País para posterior revenda e, com isso, auferiu lícitamente os créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos. Ademais, deve ser considerado, ainda, o que dispõe o parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430/962, segundo o qual as empresas que comprovarem a efetivação. Do pagamento do preço e o recebimento das mercadorias não poderão ter seus créditos glosados. Tal preceito é reproduzido no artigo 217 do Decreto 3.000/993 - RIR, que dispõe que diante da comprovação do pagamento acordado e do recebimento das mercadorias, a operação presume-se de boa-fé. [...] Constata-se, portanto, que o entendimento do órgão de julgamento ampara a pretensão da empresa Recorrente, que demonstra, de forma cabal, o preenchimento de todos os requisitos jurídicos (parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430/96), inclusive os extraordinários, para reformar a decisão, ora atacada. Decerto, a análise do caso concreto demonstra que há efetiva comprovação de que a empresa adquirente, ora Recorrente, promoveu o pagamento do valor acordado para aquisição das mercadorias e recebeu o produto em um dos seus estabelecimentos, conforme demonstra, por amostragem, a documentação abaixo reproduzida.

Com efeito, as aquisições de bens se deram por intermédio de fornecedoras (pessoas jurídicas) ativas no CNPJ - Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas. Toda a documentação acerca das operações de aquisição de mercadorias das empresas fornecedoras foi lançada na contabilidade da empresa, o que comprova que a Recorrente agiu de boa-fé, de forma que as operações ocorreram de modo efetivo, o que invalida as alegações levianas lançadas pela fiscalização federal. Outrossim, não se pode exigir da Recorrente que adote providências de caráter extraordinário, pois estas fogem à natureza comercial de suas operações, como já dito anteriormente, principalmente, em virtude das especificidades do setor café em grãos. Por todo o exposto, nos termos dos fundamentos acima alinhados, é possível deduzir que a Recorrente adotou as providências pertinentes por ocasião de suas operações de compra de café em grãos, não podendo ser exigida a adoção de providências de caráter extraordinário, devendo, portanto, ser afastadas as medidas e interpretações equivocadas dadas pelo fisco ao caso concreto. [...] Ora, tal operação é corroborada pelos lançamentos contábeis, já que também fazem prova das operações em favor da Recorrente, tanto pelo valor da operação (preço respectivo), como também dos recebimentos desses bens, para o fim do artigo 82, § único, da Lei nº. 9.430, de 1996. Inclusive, não é demais destacar a tendência em prevalecer a essência sobre a forma, quando amparada as discussões sob o manto dos lançamentos contábeis. Certo é que o autor do procedimento fiscal, ao glosar os créditos, está desconsiderando não só a boa-fé, como também a realidade dos fatos amparada nos lançamentos contábeis

(aquisições e saídas) da Recorrente. A contabilidade é meio de prova hábil e idôneo, não sendo possível desconsiderá-la em razão da supressão da essência em rela exigência de formalidades, estas, inclusive, sequer imputáveis à Recorrente.

g) as glosas integrais sobre as despesas de corretagem também são indevidas, pois tal atividade é essencial ao comércio atacadista de café. Tais profissionais, pessoas físicas ou jurídicas atuam nas principais praças do comércio atacadista, uma vez que tem conhecimento dos tipos de grãos de café e podem orientar compradores e vendedores na comercialização do produto. Em suma, o corretor de café é um consultor do produtor, assim como do comprador que traz os diversos lotes para o exportador e o torrador. [...] Essa particularidade deve-se ao fato de que a empresa Recorrente se dedica a exportação do café, sendo necessária a observância às rigorosas exigências do mercado externo. Considerando a necessidade de identificação do produto demandado pelos seus clientes no exterior, a empresa não poderá prescindir da atuação dos corretores de café, que se dedicam a identificar, dentre centenas de produtores rurais, distribuídos de forma pulverizada por várias unidades da Federação, àqueles que estão em condição de vender o produto demandado. Assim, fica evidente que a atuação do profissional de corretagem de café é absolutamente necessária à comercialização do produto. Tanto isso é verdade que nas principais praças do comércio de café, seja em Santos/SP, Londrina/PR, Vitória/ES, Vitória da Conquista/Ba, Varginha/MG, Manhuaçu/MG, a figura do corretor de café é parte indispensável do comércio local. Em tais condições, não há como afastar que os desembolsos decorrentes do pagamento de corretagem de café, sejam desconsiderados como insumos à atividade da Recorrente. h) as glosas parciais dos créditos integrais sobre armazenagem também foram indevidas (seguro, carga e descarga de café, tarifa de entrada, rebeneficiamento / industrialização⁹ e tarifas de emissão de warrants, apurados sobre notas fiscais emitidas pelas empresas Cafeco Armazéns Gerais Ltda. e Leme Armazéns Gerais Ltda., acostadas às fls. 748/938 dos autos, e devidamente descritas na inclusa planilha, doc. 43). Entende o sujeito passivo que, com grifos e destaques meus: Todavia, as mencionadas glosas não podem prosperar, tendo em vista que as mencionadas rubricas se caracterizam como custos e despesas imprescindíveis para o funcionamento das atividades produtivas da Empresa Recorrente, inclusive, para auferir faturamento e/ou receita, integrando o conceito de insumo. [...] Assim, importante apontar que todas as despesas experimentadas pela Recorrente a título de carga e descarga do café, entrada do produto no armazém, etc., e taxa de emissão do warrant não podem ser dissociadas da atividade de armazenagem. Isto porque, deve ser consideradas despesas/custos agregados ao conceito de armazenagem, para fins de aproveitamento de crédito do PIS/Pasep e da COFINS com base no artigo 3º, inciso IX, e artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, uma vez que é impossível se falar em armazenagem sem que as demais atividades possam ocorrer separadamente. In casu, as empresas Cafeco Armazéns Gerais Ltda e Lene Armazens Gerais Ltda optaram por discriminar cada uma das

atividades por elas desempenhadas nas notas fiscais emitidas pelas mesmas. Todavia, em razão da mencionada indissociabilidade dos serviços por elas prestados, poderiam as mesmas simplesmente emitir as suas notas fiscais com o título de "armazenagem", o qual contemplaria todos os serviços antes discriminados. i) o conceito de insumo deve ser o mais amplo possível, para albergar a corretagem e as despesas de armazenagem: Assim, o conceito de insumos, para o fim de creditamento do PIS e da COFINS deve ser mais amplo do que o adotado para o IPI e ICMS, abrangendo todos os custos e despesas suportados pela empresa em seu processo produtivo, nos termos da legislação do IRPJ, e não só os bens e serviços efetivamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, conforme disposto no artigo 8º, §4º da IN SRF nº 404, de 2004. [...] Portanto, toda entrada de insumos vinculada diretamente à atividade da empresa Recorrente deverá gerar o direito ao crédito, a fim de se observar a não-cumulatividade da exação. No âmbito judicial, a matéria está sendo discutida pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1246317/MG, em que uma Indústria Alimentícia discute o direito ao aproveitamento de créditos do PIS/PASEP e da COFINS, decorrentes da aquisição de matérias-primas de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo. [...] Por fim, indispensável salientar que o rebeneficiamento/industrialização geram o direito ao crédito integral de PIS/COFINS, ainda que terceirizados. A Lei nº 10.925/2004, ao definir "produção", para o efeito de desconto de créditos presumidos na aquisição de insumos de pessoas físicas, no § 6º do art. 8013, não traz menção específica à necessidade de que 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, devam ser realizadas pela própria pessoa jurídica, sem a possibilidade de sua terceirização. Ao final requer que: 4. DOS REQUERIMENTOS Pelo exposto, pede e espera a empresa Recorrente seja dado provimento à presente Manifestação de Inconformidade e reformado o Despacho Decisório embasado no Termo de Verificação Fiscal — MPF nº 0810600/2011/01043-1- Processo nº 10845.720985/2011-76, para que: a) Sejam reconhecidos os créditos integrais do PIS apropriados pela Recorrente, no período fiscalizado; b) Sejam desconsiderados todos os argumentos fáticos e jurídicos lançados no Termo de Verificação Fiscal —MPF nº 0810600/2011/01043-1, nos termos da fundamentação deduzida na presente Manifestação de Inconformidade; Por fim, protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que se fizerem necessário para demonstrar o seu direito aos créditos de PIS não cumulativos do período. Tendo em vista referida impugnação e a necessidade de algumas correções necessárias (reversão do item 2 acima, por conta de Parecer da PGFN) e outras análises e apresentação de esclarecimentos de ambas as partes (fisco e sujeito passivo), motivo pelo qual converteu-se o julgamento em diligência, conforme Resolução nº 14-4.790 datada de 30/10/2018, fls. 4.256 a 4.282. Na referida Resolução pediu-se, com grifos e destaques meus: Por todo exposto acima, entendo necessária a conversão do

julgamento em diligência (dos três processos correlacionados: 10845.721860/2012-44, 10845.720985/2011-76 e 10845.720987/2011-65), com a devolução dos autos à unidade de origem para que a autoridade lançadora / administrativa: a) junte aos autos (por apensação, individualizados por pessoa jurídica, e apartados destes¹⁰, lembrando-se da questão do sigilo fiscal de outras informações não pertinentes) as diligências, relatos, constatações ocorridas para demonstração da fraude e do modus operandi constantes dos processos citados no item 1 acima (tópico "Reclassificação de créditos integrais para presumidos"), relacionados exclusivamente às pessoas jurídicas classificadas como "Operação Tempo de Colheita", "Diligências Minas Gerais" ou "Sem recolhimento", que tiveram seus valores de aquisição desclassificados como adquiridos de pessoa jurídica para adquiridos de pessoa física, e forneça cópia dos mesmos ao sujeito passivo; b) reanalise a glosa dos créditos relacionados aos produtos adquiridos das cooperativas de produção agropecuária (item 2 acima, tópico "Glosa de créditos das aquisições de cooperativas agroindustriais"), por conta do Parcer/PGFN/CAT nº 1.425/2014, e elabore demonstrativo de créditos a serem revertidos (se for o caso) e suas consequências em relação ao crédito tributário constituído e ao direito creditório peticionado (PERs - ME) pelo sujeito passivo; c) cientifique o sujeito passivo desta resolução e, posteriormente, o intime a apresentar os laudos (ou amostragem, a critério da autoridade fiscal) da classificação oficial dos produtos exportados e planilha com a separação por grupos de café (de acordo com a citada classificação oficial), de todas as aquisições (identificando o produtor rural - PF/PJ, o corretor e a pessoa jurídica que intermediou o negócio) e vendas (estas separadas por MI e ME, adquirente, valor e peso de cada produto) e analise as questões postas no tópico acima "Bens para Revenda / Classificação Oficial do Café / Blend / Exportação / Rateio", para fins de concessão do direito creditório, por exemplo, quanto à separação dos produtos por grupo de café para fins de creditamento no MI e no ME. d) reanalise as informações constantes do tópico "Armazenagem e Fretes - Rateio / Serviços como Insumos - STJ", em relação ao rateio efetuado pela autoridade fiscal versus o que consta dos Dacons, e intime o sujeito passivo a comprovar a essencialidade e necessidade dos serviços de corretagem, emitindo parecer se os mesmos, se amoldam ou não ao conceito de insumo constante da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, fazendo o mesmo em relação aos documentos juntados pelo sujeito passivo em sua impugnação (manifestação de inconformidade) em relação às outras despesas de armazenagem. e) reanalise as glosas relacionadas aos itens 1.5.1 a 1.5.3 a luz dos argumentos trazidos pelo sujeito passivo em sua impugnação / manifestação de inconformidade; e f) com base nos itens anteriores e do que consta acima, elabore novo demonstrativo das bases de cálculos dos débitos e dos créditos das contribuições da Cofins e do PIS, identificando as diferenças em relação ao crédito tributário originariamente constituído, bem como em relação ao direito creditório do sujeito passivo. Isto feito, deve o sujeito passivo ser cientificado dos resultados e conteúdos da diligência, bem como de todas as demais informações, demonstrações, arquivos

etc, juntados e os que forem produzidos em razão desta, reabrindo-se-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação quanto ao seus conteúdos, observando o prescrito nos arts. 15 e 16 do PAF, e, após expirado este, com ou sem manifestação do sujeito passivo, retornem-se os autos para conclusão do julgamento. A autoridade fiscal que realizou a diligência não é a mesma que efetuou o lançamento e as glosas. Ao final, a autoridade fiscal que efetuou a diligência, elaborou novas planilhas de cálculos, propôs a reversão da maior parte das glosas (bases de cálculo) e elaborou os demonstrativos com os recálculos das glosas que entendeu que deveriam ser revertidas (fls. 5.937 a 5.981), em resumo: - intimou o sujeito passivo a apresentar os laudos de classificação oficial, que demonstrariam uma das atividades prescrita no § 6º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, não tendo sido apresentado pelo sujeito passivo: 6. Tendo apresentado as planilhas, o contribuinte esclareceu que “não há um Laudo de Classificação oficial dos produtos exportados” e anexou um documento (“doc 3”), denominado por ele “Classificação elaborada pelo CECAFÉ – Conselho dos Exportadores de Café do Brasil”, em que são descritos métodos e critérios de classificação do produto no Brasil. - manteve todas as glosas tratadas acima constantes dos itens 1 a 1.4.5, e juntou aos autos cópias de documentos relacionados aos processos citados no TVF (fls. 4.391 a 5.937); - reverteu a glosa de reclassificação de créditos presumidos, para conceder créditos integrais no caso dos itens 1.5.1 e 1.5.2, das glosas acima tratadas, e manteve quanto aos itens 1.5.3 (constatou que nas notas fiscais está expresso que não houve incidência das contribuições) e 1.6 (constatou que está expresso nas notas fiscais que as vendas se deram com suspensão), pois nestes dois itens os bens não estiveram sujeito ao pagamento das contribuições, e não foram apresentadas cartas de correção, e se houvesse erros, caberia ao sujeito passivo relatar e solicitar sua correção, e não se apropriar de créditos. Quanto ao que concedeu, com grifos e destaques meus:

32. Analisando, entretanto, documentos fiscais das pessoas jurídicas componentes dos três grupos de fornecedores elencados – Cerealistas, Agropecuárias e Cooperativas, verifica-se que, de fato, na maior parte deles não consta expressamente no corpo da nota menção ao fato de que a operação se enquadrava naqueles dispositivos legais, conforme exigido pelo art. 2º da IN SRF 660/2006. 33. Constatada, portanto, a inviabilidade da tomada do crédito presumido pela recorrente, procedeu-se nesses casos a reversão da glosa do crédito integral efetuada pela autoridade originária, bem como dos ajustes de reclassificação para crédito presumido. - reverteu a glosa total das cooperativas agroindustriais (item 2 da glosa acima tratada); - reverteu todos os itens das glosas de armazenagem, salvo apenas àqueles relacionados ao seguro e viagem (tratados no item 3 da glosa acima), sendo por certo que o conceito de insumo, fixado pelo STJ, não alberga despesas gerais comerciais repassadas pelas companhias armazenadoras, não alterando em nada a qualidade, quantidade e suficiência do café, com grifos e destaques meus: 15. Para fins do rateio para o Mercado Externo, portanto, mantivemos a glosa relativa a esses dispêndios com

seguro e consideramos pertinentes todos os demais itens inclusos na composição dos valores das notas fiscais, inclusive aqueles que haviam sido glosados originariamente e dentre os quais se encontram aqueles relativos às atividades previstas no § 6º do art. 8º da Lei 10.925/2004, realizadas de forma terceirizada conforme alegado pelo contribuinte. - manteve toda a glosa de serviços de corretagem, entendeu que se tratando de bens para revenda (cerne da atividade do sujeito passivo - comércio/revenda) não caberia o creditamento desses serviços como insumos, e ainda constatou que parte deles foram pagos com RPAs (recibos de pagamento de autônomos, pessoa física), com grifos e destaques meus: 19. Outro aspecto também a considerar, é que a atividade produtiva de que estamos tratando é aquela enquadrada no § 6º do art. 8º da Lei 10.925/2004 e que, segundo declarações do próprio contribuinte (Termo de Intimação de 15.12.2011), a ela se submeteu toda a mercadoria adquirida, através de processos de separação por qualidade (“Rebenefício”) de grãos realizada mecanicamente por peneiras no recinto dos armazéns gerais e a formação de misturas - serviços terceirizados considerados relevantes. 20. Consequentemente, conforme esclarecido, os produtos vendidos, que se restringiram ao café cru em grão englobando os tipos conillon (19% das vendas para o mercado interno) e arábica (100% das exportações e 81% das vendas no mercado interno), não foram submetidos a processos mais sofisticados de transformação como os de torrefação e a moagem para definição de aroma e sabor (blend) - outra forma de produção admitida pela legislação. 21. Dessa forma, como o processo industrial desenvolvido pela empresa limitouse ao aperfeiçoamento do café adquirido junto aos produtores, a conclusão que se chega é que, grosso modo, o cerne da atividade econômica estaria concentrada mesmo na revenda do produto - o que na acepção rigorosa do termo inviabilizaria a apuração de créditos com base em insumos. 22. Essa conclusão estaria corroborada pelo que consta nas Dacons declaradas pela interessada, em que as compras registradas estão classificadas como “Bens 23. E estaria ainda coerente com o próprio objeto social da fiscalizada declarado na Cláusula 3 do Contrato Social e Alterações: ii) comércio, exportação e importação de café em grão cru 24. Seguindo, no entanto, na linha das alegações apresentadas, intimamos a recorrente no curso das diligências a comprovar a necessidade e essencialidade dos serviços de corretagem. Como resposta, repetiu-se a argumentação da importância do conhecimento que esses intermediários de negócios têm do produto e do mercado como um todo, o que justificaria sua contratação para melhor adequação do produto às exigências de seus clientes no exterior. O sujeito passivo foi cientificado, fl. 5.982 a 5.983, dos resultados da diligência em 08/08/2019, e este apresentou em 06/09/2019 sua nova manifestação de inconformidade (petição - fls. 5.987 a 6.003), quanto ao que não restou revertido, em resumo: a') informa que os documentos trazidos aos autos em relação às glosas relacionadas aos itens 1 a 1.4.5, não comprovam qualquer vinculação do contribuinte com as empresas de fachada, e que tais documentos apenas corroboram com as suas razões de defesa. De que a fiscalização pretendeu tornar válidas acusações de todo subjetivas e ainda faltou

um aprofundamento no sentido de proceder a quebra de sigilos fiscais e bancários das denominadas empresas de fachada. b') de que os elementos trazidos demonstram que os corretores intermedeiam as compras e vendas de café, de que a própria fiscalização confirmou o pagamento e o recebimento das mercadorias não havendo qualquer irregularidade, de que não foi questionado os pagamentos realizados, e que corrobora em se tratar de uma terceira pessoa de boa-fé. Cita novamente o art. 82 da Lei nº 9.430/1996, de que as glosas decorreram de operações lícitas e devidamente registradas contabilmente pelo sujeito passivo, e de que a desconsideração de negócios jurídicos somente teria guarida no parágrafo único do art. 166 do CTN, que por ora não foi regulamentado, o que tornaria o procedimento de desconsideração do negócio jurídico nulo. c') novamente tratou do conceito de insumo alargado, trouxe acórdãos relacionados a corretagem do café, que foi tratado como insumo na atividade da pessoa jurídica constante do acórdão, emitido em 15/08/2018, e declara novamente que os serviços de corretagem são essenciais a sua atividade, com grifos e destaques meus: "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. CORRETAGEM Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica. No caso, os gastos com corretagem referem-se à operação essencial para a atividade realizada, de revenda de café de diversas variedades e procedências." (Acórdão nº 9303-007.291, Sessão de 15/08/2018) d') agora traz a discussão a questão do aproveitamento do crédito presumido apurado pela fiscalização (originária) com base no disposto na Lei nº 12.995/2014 (lembrando de que a auditoria resultou nos Autos de Infração lavrados em 03/05/2012). Ele inclusive faz a colação de acórdão do CARF sobre créditos presumidos: Assim, considerando que os créditos presumidos conferidos à Contribuinte são anteriores ao ano-calendário de 2012, não restam dúvidas quanto à legitimidade da aplicação ao presente feito do disposto no artigo 23, da Lei nº 12.995/2014. Ao final conclui que: 02- Conclusão. Diante de todo o exposto, a Recorrente espera ter demonstrado/comprovado a plena pertinência das suas razões de defesa, no tocante à inconsistência do trabalho fiscal realizado, o que gera a improcedência das glosas efetuadas pela fiscalização. É o relatório.

Em decisão unânime, a 4ª Turma da DRJ/POR julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, mantendo o direito creditório reconhecido em parte, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2008 a 30/12/2009 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. REVENDA. CORRETAGEM. Os serviços de corretagem, na aquisição de bens para revenda, não se submetem a creditamento de forma autônoma. O seu crédito somente é permitido quando agregam valores ao custo

de aquisição de insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos, e não na condição autônoma de insumo. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. REVENDA. ARMAZENAGEM. Os serviços de armazenagem, na aquisição de bens para revenda, se submetem a creditamento de forma autônoma e relacionados apenas aos bens disponíveis para (re)venda ou como insumos. Entretanto, outros serviços não relacionados à armazenagem, cobrados em conjunto e discriminados, não possuem previsão legal autônoma para creditamento se relacionados a bens para revenda. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto às cooperativas agroindustriais, observados os limites e condições previstos na legislação. USO DE INTERPOSTA PESSOA. INEXISTÊNCIA DE FINALIDADE COMERCIAL. DANO AO ERÁRIO. Negócios efetuados com pessoas jurídicas, artificialmente criadas e intencionalmente interpostas (não havendo que se falar em terceiro de boa-fé) na comercialização do café, sem qualquer finalidade comercial, visando a apropriação do valor integral do crédito das contribuições e reduzir a carga tributária, além de simular negócios inexistentes para dissimular negócios de fato existentes (compra do produtor rural, pessoa física ou jurídica), constituem dano ao Erário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2008 a 30/12/2009 NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF. PROVAS INDICIÁRIAS. Na busca pela verdade material, que é um princípio do processo administrativo fiscal, a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita por provas diretas e/ou por um conjunto de indícios que, se isoladamente pouco poderiam atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir do cotejo de subsídios de variada ordem, inclusive as provas indiciárias. Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, e expõe, em breve síntese, o seguinte: (a) não há fundamentos válidos para a glosa de créditos nas aquisições de empresas supostamente “irregulares”; (b) o sujeito passivo observou todos os requisitos para a creditamento nas compras de café de pessoas jurídicas cerealistas e de atividade agropecuária; (c) os gastos com a corretagem na compra de café integram o custo de aquisição, base de cálculo para o crédito do PIS/Pasep e da Cofins; e (d) o sujeito passivo tem direito ao crédito das despesas com armazenagem e outras despesas relacionadas.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

A) Aquisições de café de pessoas jurídicas irregulares

As informações contidas nos autos foram obtidas a partir dos resultados da operação “Tempo de Colheita” deflagrada pela Polícia Federal, onde se apurou a existência de um esquema fraudulento desenvolvido a partir da instituição da cobrança não-cumulativa de PIS e COFINS (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03).

A recorrente assevera que, as empresas atacadistas, comerciantes e exportadoras de café cru em grão não necessitam de estrutura física própria para operarem, sendo suficiente uma sala para as atividades comerciais e administrativas. Além disso, a mesma destaca que, dentre os fornecedores considerados “inaptos” pela autoridade fiscal, sete estão com o cadastro regular perante a Secretaria da Receita Federal.

Além disso, a recorrente informa que, no momento em que ocorreram as aquisições de café, todos os vendedores apresentavam situação fiscal regular perante a Receita Federal (com exceção dos fornecedores implicados na operação “tempo de colheita” – item 7 – fl. 1.895). A declaração de inidoneidade, conforme o demonstrativo anexo (doc. 02), foi decorrente de ato administrativo superveniente às compras de café.

No entanto, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que a fraude consiste na simulação da participação de pseudo-atacadistas nas operações de compra de café em grãos do produtor rural e/ou maquinista, gerando ilicitamente créditos integrais de PIS/COFINS para as adquirentes”. Em razão disso, não foi reconhecido o crédito decorrente dessas aquisições.

O regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03. Por este regime, apesar do aumento nas alíquotas das referidas contribuições (1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS) em relação ao regime cumulativo (0,65% e 3%) pode o contribuinte se creditar de valores expressa e taxativamente previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, desonerando assim o efeito em cascata da tributação. Em um primeiro momento, a aquisição de café em grãos diretamente do produtor (pessoa física) sequer originava direito ao creditamento. Contudo, com o advento da Lei nº 10.925/2004 (art. 8º, III), estabeleceu-se um crédito presumido no percentual de 35% para as aquisições de pessoas físicas, situação em que se enquadravam as aquisições efetuadas pelo Contribuinte.

Nesse sentido, a autoridade fiscal juntou documentos às folhas 953 a 1.181, com fotos de endereços de algumas dessas noteiras, inclusive quanto à Ypiranga Comércio de Café Ltda., Styllus Comércio de Café Ltda., Nova Esperança Comércio de Café Ltda., Hallfa Comércio de

Café Ltda. e Nova Brasília Comércio de Café Ltda, que o sujeito passivo Armajaro alega ter adquirido no período um montante de R\$ 7.112.872,00, R\$ 2.220.409,02, R\$ 974.889,67, R\$ 60.492,09 e R\$ 208.250,00, respectivamente de café em grão. Como se vê nas informações e fotos, impossível de que pudessem, por tais pessoas jurídicas, de fato terem transitado o café vendido, pela simples razão das constatações efetuadas à época dos fatos e pelos locais serem impróprios para tais transações como a armazenagem, beneficiamento do café, ou mesmo de que pudessem tê-las realizado.

Consoante análise do relatório fiscal, verifica-se a criação e operacionalização dos esquemas, trazendo diversas informações e provas, confirmando a existência do esquema. Além disso, o referido relatório, ainda, cuidou de demonstrar diversos dados extraídos da operação e que tem ligação direta com a Recorrente.

Isso porque, os fatos narrados pelos proprietários das pessoas jurídicas noteiras demonstram que não há direito creditório integral sobre as notas fiscais dessas pessoas jurídicas, independentemente do que alega a recorrente, já que os seus supostos "fornecedores" são claros em informar que todo café constante de suas notas fiscais não lhes pertenciam, eram apenas "usados" pelo mercado, na realidade a aquisição era feita pelos compradores (e seus corretores) diretamente dos produtores (pessoa física ou pessoa jurídica).

Em relação ao café adquirido para revenda, relatou e constatou a fiscalização o *modus operandi* disseminado por vários estados (especialmente Espírito Santo e Minas Gerais), que consiste na interposição fraudulenta de pseudo-atacadistas – empresas de fachada - noteiras - para dissimular vendas de café de pessoa física ou pessoa jurídica (produtor rural) para empresas exportadoras e torrefadoras, gerando dessa forma, créditos integrais de PIS/COFINS (9,25% sobre o valor da nota) na sistemática da não-cumulatividade que de outra forma, segundo a legislação vigente, não seriam cabíveis, e que no máximo gerariam créditos presumidos.

Assim, a realização de transações com pessoas jurídicas irregulares, ou seja, de pessoas inseridas na cadeia produtiva com único propósito de gerar crédito na sistemática da não cumulatividade, compromete a liquidez e certeza do pretense crédito, o que autoriza a sua glosa, sendo insuficiente para afastá-la, neste caso, a prova do pagamento do preço e do recebimento dos bens adquiridos, e com se viu, os próprios proprietários das pessoas jurídicas noteiras declaram que eram remunerados por um valor por nota fiscal vendida, e nessas notas fiscais constavam os principais beneficiários (a quem elas davam destino), e que suas contas eram utilizadas para transferirem os recursos do adquirente para o vendedor (produtor rural), portanto, num esquema desses, bem elaborado, há que se afastar de vez a alegação da recorrente de que os pagamentos comprovam sua boa-fé.

Ademais, não é razoável e causa estranheza também o fato de que recorrente, que também é exportadora de café, mesmo sendo demandada pelos clientes no exterior por café de alta qualidade (como ela mesmo declara), sequer conheça as estruturas de funcionamento e

obtenção de café de alta qualidade de qualquer um desses seus "fornecedores" (noteiros), como ocorre em relações mercantis ordinárias.

Vale lembrar que os relatos, diligências, oitiva de testemunhas etc, constam de processos de uma pessoa jurídica beneficiada pelo "esquema", mesmo que não se tenha efetuado a sua inaptidão / baixa por inexistência de fato, e isso de forma alguma altera a constatação do esquema do esquema fraudulento. Isso porque consta do processo de inaptidão/baixa por inexistência que a glosa não decorreu da simples declaração de inaptidão em si, mas das razões e motivos que a fundamentaram, bem como da realidade fática constatada.

Assim, percebe-se que foram detectados contra essas empresas: a ausência de recolhimentos de tributos no período fiscalizado, de cumprimento de obrigações acessórias (DIPJ, DICON "zerados" e DCTF), e a incompatibilidade de recursos humanos com o faturamento, que levaram a conclusão da Fiscalização pela prática de interposição fraudulenta nas operações de vendas das empresas relacionadas.

Ou seja, em descrição detalhada feita durante o procedimento fiscal, verifica-se os mecanismos utilizados nesse ramo de atividade cafeeira para a criação de créditos artificiais das referidas contribuições, visando beneficiar os compradores do café. E foi nesse contexto, que se entendeu que é possível que o exportador teria pleno conhecimento da existência, das condições e da forma de funcionamento das empresas "noteiras", e saberia quais eram as existentes no mercado e, portanto, não deveria ser admitido como terceiro de boa-fé.

Nesse sentido, a declaração de inidoneidade para efeito tributário das notas fiscais emitidas, não tem caráter constitutivo de situação jurídica, mas sim natureza declaratória de situação fática jurídica previamente constituída. Assim, não há que se objetar efeito retroativo ou irretroativo, pois somente declara situação jurídica anteriormente constituída ou consumada, consoante análise do precedente do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF Ano calendário: 2009,2010(...). ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. NATUREZA DECLARATÓRIA. RETROATIVIDADE NÃO CONFIGURADA. O ato declaratório executivo, de cancelamento da inscrição no CNPJ de empresa inexistente de fato e declaração de inidoneidade para efeito tributário das notas fiscais emitidas, não tem caráter constitutivo de situação jurídica, mas sim natureza declaratória de situação fática jurídica previamente constituída. Não há que se objetar efeito retroativo ou irretroativo, pois somente declara situação jurídica anteriormente constituída ou consumada. (Acórdão nº 1301 003.829, sessão de 17/04/2019, Relator Nelso Kichel).

Portanto, nos casos de inidoneidade do documento fiscal ou de declaração de inaptidão do emitente, entendo que o sujeito passivo NÃO tem direito ao reconhecimento dos efeitos tributários que decorreram da operação. Isso porque, vários fornecedores implicados na operação "tempo de colheita" item 7 – fl. 1.895 foram envolvidos no esquema de fraudes citado no Relatório Fiscal, o que vincula a participação da recorrente.

Por todo exposto, verifica-se que o mero pagamento informado pela recorrente, não comprova a boa-fé da mesma, isso porque, no momento da aquisição do café, verifica-se que a mesma estava ciente da criação de pessoas jurídicas criadas com o fim exclusivo de legitimar a tomada de créditos integrais de PIS e COFINS, tornando legítima a glosa dos créditos.

B) Dos créditos sobre aquisições de café de pessoas jurídicas cerealistas e de atividade agropecuária

Esses créditos foram glosados porque, segundo a fiscalização (fls. 1.904- 1.905), os cerealistas e as agropecuárias estão autorizadas a realizar a venda com suspensão da exigibilidade das contribuições (art. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004), de sorte que o adquirente apenas teria direito ao crédito presumido do PIS/Pasep e Cofins.

No entanto, a recorrente assevera que, devem ser reconhecidos os créditos relativos às aquisições das empresas relacionadas no item 60 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1.905), porque nenhuma das notas fiscais de aquisição de café, relativas ao crédito glosado, estava com a indicação da venda com suspensão da incidência da contribuição.

Além disso, a glosa dos créditos sobre as aquisições das empresas relacionadas no item 61 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.905 - 1.906), foi realizada porque estas “[...] entregaram os demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais- DACON com valores “zerados” (sem preenchimento) e não recolheram contribuições de PIS/COFINS no período. Já a empresa FAZENDA REAL LTDA. exerce atividade agropecuária, apresentou DACON com receitas sujeitas ao recolhimento de PIS/COFINS em valores inferiores às aquisições efetuadas pelo contribuinte.”

Ocorre que, a definição da forma como o contribuinte pode aproveitar os créditos relativos à aquisição de insumos não depende de haver na nota fiscal a indicação de que a venda foi efetuada com a suspensão da contribuição para PIS e Cofins. Isso porque, a lei não incluiu a informação da nota fiscal como um dos requisitos para a suspensão das contribuições aPIS e Cofins na aquisição de insumos.

Ou seja, para o comprador desses insumos, os requisitos são objetivos: suspende-se a incidência quando tais insumos forem utilizados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal.

Assim, satisfeitos os pressupostos objetivos e subjetivos previstos na norma de regência (Lei 10.925/2004, artigos 8º e 9º), de rigor a suspensão do tributo (PIS/Cofins), entendendo que a recorrente não tem direito ao crédito postulado. Nesse sentido, resta, portanto, justificada a referida glosa.

C) Das despesas com corretagem

Os créditos das despesas de corretagem foram glosados porque, segundo a autoridade fiscal, não se enquadrariam no conceito de insumo, não havendo previsão legal para sua apropriação.

No entanto, a despesa com corretagem já foi analisada pelo CARF, acolhendo-se o direito ao crédito, quando do julgamento que resultou no Acórdão nº 9303- 007.291, de 15/08/2018, referente a outra empresa também do ramo de café.

Isso porque, os gastos com corretagem, na atividade de compra de café para comercialização posterior, se consubstanciarem como insumos, ou seja, a corretagem foi tratada como essencial à atividade e, assim, componente do custo de aquisição dos insumos.

Com arrimo nas conclusões do Parecer Normativo RFB nº 5 de 2018, destaco que esse entendimento está apresentado nos parágrafos 158 a 160, a seguir:

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente: a) preço de compra do bem; b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente; c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente; d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003); e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados; f) tributos não recuperáveis. 159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes. 160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que: a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão; b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

Por isso, reforço que, na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

Nesse sentido, entendo que a corretagem na aquisição de café é necessária à atividade produtiva exercida pelo Contribuinte, vinculando-se de forma objetiva com o produto a ser comercializado, com isso, tais despesas com corretagem ofertam direito a crédito de PIS e COFINS nos termos do Art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

Assim, voto por reverter a glosa em relação ao crédito sobre despesas com corretagem apenas na proporção do crédito dos insumos adquiridos, ou seja, para limitar o crédito com as despesas com corretagem de café na proporção do crédito devido pelo respectivo produto adquirido (insumos).

D) Das despesas sobre armazenagem

No que se refere à glosa das despesas com armazenagem, o Fiscal afirmou que, nessa mesma rubrica, estaria ocorrendo a apropriação indevida de despesas de “[...] seguro, carga e descarga de café, tarifa de entrada, beneficiamento/industrialização e outros” (fl. 1.910). A DRJ, por seu turno, entendeu que as seguintes despesas não se relacionam a armazenagem, e, portanto, não podem gerar créditos ao sujeito passivo: a) seguro; b) viagem (estas duas foram as únicas despesas que a autoridade fiscal que realizou a diligência manteve a glosa de armazenagem); c) motoboy; d) sedex; e) serviços não discriminados; f) extraordinários não identificados; g) warrant; e h) o ISS que incidiu sobre tais despesas que não geram créditos (proporcional), alcançando o montante de base de cálculo que tiveram suas glosas mantidas no período da auditoria de R\$ 686.721,91.

Nesse sentido, quanto a armazenagem, foi elaborada planilha (Glosas mantidas DRJ - notas fiscais de armazenagem com descrição de serviços diferentes) com a discriminação de seus valores, bem como dos recálculos para fins de correção dos valores de créditos e a reapuração dos valores lançados para fins de verificação dos valores a serem mantidos dos lançamentos. Nestes autos às fls. 748 a 938 é que estão os documentos de armazenagem apresentados pelo sujeito passivo. Por outro lado, às fls. 2.020 a 2.201 se referem ao processo do Auto de Infração.

No entanto, quanto a questão das despesas de armazenagem, temos a Solução de Consulta Cosit nº 340, de 28 de dezembro de 2018, na qual nos esclarece as hipóteses das despesas de armazenagem gerarem creditamento, tanto na hipótese de se tratarem os bens armazenados adquiridos para revenda, quando de bens armazenados produzidos para venda:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. Na exportação de mercadorias para o exterior, mesmo em momento anterior ao envio das mercadorias a recinto alfandegado, a pessoa jurídica exportadora pode apurar créditos em relação às despesas de armazenagem de produtos acabados, de produção ou fabricação próprias, contratada com pessoa jurídica domiciliada no País, desde que o ônus seja por ela suportado e que sejam atendidos os demais requisitos legais. Esse crédito poderá ser objeto de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento. PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE JANEIRO DE 2017. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput e § 3º, e art. 5º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, I, II e IX, e art. 15, II. [...] 14. Importa, inicialmente, analisar se o consulente, na condição de vendedor dos produtos que industrializa, pode apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas de

armazenagem desses produtos. 15. Tal questão foi pormenorizadamente examinada na Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18/01/2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>), o que vincula, nos termos do art. 221 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, o entendimento da RFB na presente Solução de Consulta. 16. A seguir, transcrevem-se os trechos da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, na parte pertinente à questão: 17. Assim, identificadas as hipóteses em que os incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permitem e vedam creditamento, e considerando a premissa fixada no parágrafo II acerca da relação de dependência entre os dispositivos, conclui-se que, atualmente, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003: i) permite creditamento em relação à armazenagem de mercadorias (inciso IX, primeira parte) destinadas à venda: i.1) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica (inciso II); ou i.2) adquiridas para revenda, exceto em relação às vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 (inciso I); 17.1. Perceba-se que a conjugação da primeira parte do inciso IX (“armazenagem de mercadoria”) com o inciso II (“bens ... utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”) do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (item i.1), demanda interpretação. Considerando que a primeira parte do inciso IX do caput do art. 3º menciona armazenagem de “mercadoria”, pressupõe, pela significação consagrada do termo “mercadoria” (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação. Daí porque a remissão ao inciso II do caput do art. 3º alcança apenas a “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, ou seja, apenas as “mercadorias” acabadas produzidas pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus da armazenagem. [sem grifo no original] 17. Vê-se, pois, a existência de duas hipóteses para a apuração de créditos sobre as despesas de armazenagem. Ambas as hipóteses condicionam que ônus seja suportado pelo vendedor: a) a primeira diz respeito ao art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e ao art. 3º, I, da Lei nº 10.833, de 2003, e refere-se à apuração de créditos em relação às despesas de armazenagem pela pessoa jurídica adquirente de bens adquiridos para revenda, exceto no caso de aquisição de mercadorias e produtos relacionados no art. 3º, I, “a” e “b” da Lei nº 10.833, de 2003; b) a segunda diz respeito ao art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e ao art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e refere-se à apuração de créditos sobre a armazenagem referente a bens produzidos ou fabricados pelo próprio vendedor.

Assim, como bem detalhou a DRJ, verifica-se que somente as seguintes despesas podem gerar crédito no âmbito da armazenagem: i) armazenagem (não glosado pela autoridade fiscal); j) serviço de rebeneficiamento / catação; k) a carga e descarga; l) as sacarias; e m) os respectivos valores de ISS (proporcional) relacionados a estas despesas que geram créditos, e que tiveram suas glosas revertidas (despesas identificadas j, k, l e m) e alcançando no período da

auditoria uma base de cálculo revertida de créditos de armazenagem de R\$ 1.944.249,78. Nesse sentido, resta, portanto, justificada a referida glosa.

Conclusão

Do acima exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre despesas com corretagem apenas na proporção do crédito dos insumos adquiridos.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Redatora designada.

No que pese o voto da Ilustre Conselheira Relatora, ousou divergir de seu posicionamento no que cerne ao direito à crédito sobre despesas com corretagem de café.

A Recorrente alega que os serviços de corretagem são passíveis de creditamento do PIS/COFINS, considerando sua relevância e essencialidade para o seu processo produtivo.

É bem verdade que o termo insumo é polissêmico, carecendo, sempre, investigar, a sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e no 10.833/2003.

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou

relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo.

Dito tudo isto, entendendo os serviços de corretagem pagos a terceiros para intermediar a aquisição de insumos, no caso cafés, não correspondem ao conceito de insumos para fins de direito à crédito das contribuições por tratar-se de despesa administrativa anterior à etapa produtiva, devendo-se manter a respectiva glosa.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima, Redatora Designada.