



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10880.941611/2012-47 |
| ACÓRDÃO | 3202-004.011 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 1 de junho de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A. |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2011

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR).

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

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. CRÉDITO VEDADO.

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/COFINS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação.

CREDITAMENTO. DESPESAS VINCULADAS ÀS AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO VEDADO.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito das contribuições não-cumulativas, calculado sobre os encargos e despesas vinculados às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios.

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS DESONERADOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

**EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE**

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR

CAFÉ. GLOSAS. CRÉDITOS BÁSICOS. OPERAÇÕES SIMULADAS.

Demonstrada a existência da fraude nas operações de aquisição de café em grão mediante simulação de compra realizada de pessoas jurídicas inexistentes de fato, quando a operação real foi de compra do produtor rural, pessoa física, com o fim de apropriação do valor integral do crédito da COFINS, deve ser mantida a glosa dos créditos ilegitimamente descontados pelo contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário. para reverter as glosas de crédito sobre as despesas com: (i) embalagens, caixas de papelão e paletes e (ii) frete na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido, desde que observada a Súmula CARF nº 188. Por voto de qualidade, em negar provimento para manter as glosas sobre os fretes vinculados a mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima (Relatora), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso na matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. Por maioria de votos, em negar provimento em relação à apuração do rateio dos créditos sobre encargos e despesas vinculadas às receitas de exportação. Vencida a Conselheira Onízia, que dava provimento ao recurso na matéria.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de Pedido de Ressarcimento nº 22950.88905.310114.1.5.09-3710, referente a créditos da Cofins não-cumulativa vinculados ao mercado externo do 2º trimestre de 2011, no valor total de R\$ 17.218.314,90. Os créditos a ressarcir foram objeto de compensação através das Declarações de Compensação (DCOMP) a seguir:

| Nº DCOMP | Valores em R\$ |
|--------------------------------|----------------------|
| 13843.88398.310114.1.7.09-2405 | 1.137.893,75 |
| 03864.22670.310114.1.7.09-3994 | 2.450.878,95 |
| 37860.70218.310114.1.7.09-1790 | 12.608.354,10 |
| 20217.55517.270214.1.3.09-7489 | 1.021.188,10 |
| Total DCOMP | 17.218.314,90 |

O direito creditório não foi reconhecido e as compensações não foram homologadas, conforme informações contidas na INFORMAÇÃO FISCAL, fls. 91 a 102, que acompanha o Despacho Decisório nº 098669313, de 09/03/2015, fl. 198.

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO

Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 17.218.314,90

Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado.

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

Diante do exposto:

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

20217.55517.270214.1.3.09-7489 37860.70218.310114.1.7.09-1790 13843.88398.310114.1.7.09-2405 03864.22670.310114.1.7.09-3994

INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) PER/DCOMP:

22950.88905.310114.1.5.09-3710

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2015.

| PRINCIPAL | MULTA | JUROS |
|---------------|--------------|--------------|
| 16.462.275,25 | 3.292.455,03 | 4.845.463,91 |

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço

www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP- Despacho Decisório".

Base Legal: Lei nº 10.833, de 2003. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Em razão da denegação do crédito, ocorreram as seguintes glosas:

(i) Fretes;

v.1. frete de aquisições com fins específicos de exportação;

v.2- frete de transferência de produtos acabados;

v.3- frete de produtos sujeitos a crédito presumido;

(ii) Bens adquiridos como insumos;

- ii.1- Embalagens, paletes e caixas de papelão;
- (iii)- Crédito Presumido;
- (iv) Aluguéis de prédios/ máquinas e equipamentos;
- (v) Bens para revenda

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ, através do acórdão 12-92.635, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo, somente são considerados insumos, para fins de creditamento, os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

CRÉDITOS.AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

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

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.

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

USO DE INTERPOSTA PESSOA. INEXISTÊNCIA DE FINALIDADE COMERCIAL. DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZADO.

Negócios efetuados com pessoas jurídicas, artificialmente criadas e intencionalmente interpostas na cadeia produtiva, sem qualquer finalidade

comercial, visando reduzir a carga tributária, além de simular negócios inexistentes para dissimular negócios de fato existentes, constituem dano ao Erário e fraude contra a Fazenda Pública, rejeitando-se peremptoriamente qualquer eufemismo de planejamento tributário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DESPACHO DECISÓRIO - NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA - Não há que se falar em nulidade do despacho decisório quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que embasaram a decisão, em conformidade com a legislação de regência.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao contribuinte o ônus da prova quanto à certeza e liquidez de alegado crédito contra a Fazenda Pública em processo de restituição/compensação.

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.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, pugnano pela homologação integral do crédito vindicado.

É o que havia a ser relatado.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, entretanto, dele conheço parcialmente nos termos deste Voto.

Ante a existência da arguição de preliminares, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1- Da alegação de nulidade do despacho decisório

Pugna a recorrente pelo reconhecimento de nulidade do despacho decisório ao afirmar que ele é carente de fundamentação jurídica para glosa dos créditos adquiridos de fornecedores considerados inidôneos.

Entretanto, entendo não assistir razão a recorrente.

Primeiro, porque a recorrente confunde mérito com preliminar. A questão da glosa dos créditos de fornecedores considerados inidôneos será tratada neste Voto como matéria de mérito.

Segundo, no ato atacado não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Pois, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a

pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Observa-se que somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59, acima transcrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “ab initio” as peças que o compõem: a incompetência do prolator do ato administrativo (ato, decisão ou despacho) e a preterição do direito de defesa.

Além disso, para que se confirme a nulidade, a irregularidade praticada pressupõe que o dano causado ao sujeito passivo seja concreto, devendo o prejuízo resultante ser inequivocamente demonstrado.

É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades processuais podem acarretar a nulidade de determinado ato, pois do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo.

No que se refere a alegação de violação ao art. 142 do CTN, também entendo que a a recorrente não assiste razão.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN, pois o Fisco tem o poder-dever de

examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, ante a suscitada nulidade da decisão recorrida, a legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

Desse modo, conheço, porém, afasto as preliminares arguidas.

II- DO MÉRITO

2.1- Método de Apuração dos créditos

Neste tópico recursal, a controvérsia reside a respeito do alcance da vedação à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep contida no § 4º do art. 6º e no art. 15, III, da Lei nº 10.833/2003, bem como o que deve ser computado como receita de exportação para efeito do rateio proporcional a que se referem os §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Segundo consta da Informação Fiscal, foram glosadas as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (CFOP 7501), porque essas receitas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS.

A DRJ de origem manteve o entendimento do Despacho Decisório, determinando que, para calcular o percentual de rateio aplicável aos contribuintes que operam parte sob o regime cumulativo e parte sob o regime não-cumulativo, é necessário excluir da receita bruta total as receitas das operações em que a empresa atuou como comercial exportadora.

Neste tópico recursal entendo que não há reforma a fazer.

Extrai-se do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, que há vedação para apuração, pela empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, de “créditos” vinculados à receita de exportação.

Da legislação supramencionada, extrai-se que a não-cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS não se aplica às empresas comerciais exportadoras no que tange à apuração de créditos sobre a aquisição de mercadorias destinadas à exportação.

Neste sentido, ratifico o entendimento do julgador de piso para não considerar as receitas correspondentes às referidas operações no montante da receita de exportação e nem no montante da receita bruta total, auferida em cada mês, utilizados no cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos comuns que autorizam o aproveitamento de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e COFINS.

Portanto, voto por manter as glosas das receitas de exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (CFOP 7501).

2.2- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

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 no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, 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. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

2.3- DAS GLOSAS

Segundo a fiscalização, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito, por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo. Tratam-se das seguintes glosas:

2.3.1- Bens adquiridos como insumos (Embalagens, paletes e caixas de papelão)

Foram glosados os créditos relativos a aquisições de caixas de papelão que são embalagens utilizadas para o transporte da mercadoria, por entender a fiscalização, não se integram aos produtos finais vendidos pelo sujeito passivo. No entendimento do fiscal, a legislação faz distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, precipuamente ao transporte dos produtos acabados.

Bens (embalagens, caixas de papelão e paletes) foram destacados pela interessada como essencial ao seu processo produtivo, observe-se que as glosas decorreram do fato de serem dispêndios não enquadráveis no conceito de insumos, por entender a fiscalização que constituem gastos posteriores à finalização do processo de produção.

Aqui entendo que não assiste razão o julgador de piso. Pois as embalagens são utilizadas no transporte das mercadorias, sendo que essas têm por fito a preservação e acondicionamento de alimentos, como é o presente caso, entendo que tais embalagens revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente.

Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens e caixas de papelão quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto, como é o presente caso.

Mesma sorte assiste os paletes, os quais são essenciais para a guarda, conservação e movimentação de cargas.

Aqui merecem ser revertidas as glosas com embalagens, caixas de papelão e paletes.

2.3.2- Dos Fretes

No que se refere a glosa com fretes, são de 3 tipos: v.1. frete de aquisições com fins específicos de exportação; v.2- frete de transferência de produtos acabados; e v.3- frete de produtos sujeitos a crédito presumido.

2.3.3- Da glosa de fretes vinculados às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (CFOP 7501)

Foram efetuadas glosas dos fretes vinculados às mercadorias para as quais o contribuinte realiza aquisições com fim específico de exportação. Estes foram registrados pela empresa como “Fretes sobre Venda”, pelo fato de terem sido remetidos ao exterior e a mesma se encontrar na posição de vendedora. A empresa defende o creditamento com base no art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Por sua vez, o julgador de piso entende que as despesas com frete integram o custo de exportação dos produtos nos termos dos incisos I e III, e §§ 1º e 4º, do art. 6º da Lei nº 10.833 de 2003, e considerando o disposto no § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

Em síntese, a controvérsia principal neste litígio trata da possibilidade de aproveitamento de créditos calculados sobre despesas indiretas e encargos vinculados às receitas de exportação.

Pois bem.

O direito à apuração de créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime de apuração não cumulativa, está previsto pela Lei nº 10.637/2002 (PIS) e Lei nº 10.833/2003 (COFINS), nos seguintes termos:

Lei nº 10.637/2002:

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

(...)

2º Não dará direito a crédito o valor:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - **vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.**

Lei nº 10.833/2003:

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

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

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – (...)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, **a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito** apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de CRÉDITOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (sem destaques no texto original)

Constata-se que, através do artigo 15, inciso III da Lei nº. 10.833/03, estendeu-se à Contribuição para o PIS/Pasep a disposição contida no § 4º do artigo 6º do mesmo Diploma Legal.

Todavia, aplicando os dispositivos legais acima citados, entendo assistir razão a Recorrente ao afirmar que não se aplica ao caso em análise a restrição prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, uma vez que tal vedação atinge apenas o crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação e não aos custos e despesas indiretas, tais como: os fretes, considerando que tais custos não estão abarcados pela isenção ou não incidência das contribuições.

Ademais, o crédito pleiteado versa sobre o serviço transporte do produto para a venda, ou ainda, frete na “operação” de venda, o que é permitido pelo art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei 10.833/03, acima citados, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, como igualmente argumenta a Recorrente.

Em suma, a vedação prevista pelo § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 se restringe aos créditos vinculados à receita de exportação, ou seja, decorrentes da venda de tais mercadorias. E, como os custos com fretes, locações de vagões, armazenagem, energia elétrica e aluguéis, não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, resta flagrante o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos, em atenção ao princípio da não cumulatividade.

No mesmo sentido já se posicionou o CARF através do v. Acórdão nº 3402-009.133, de relatoria da Ilustre Conselheira Renata da Silveira Bilhim, cujo voto foi acompanhado por unanimidade, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.

Empresa comercial exportadora (ECE) é gênero que comportam duas espécies: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies", regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro.

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CONCEITO.

Considera-se adquirida a mercadoria com fim específico de exportação, ainda que não remetida diretamente a embarque ou recinto alfandegado, mas desde que permaneçam na Empresa Comercial Exportadora ou mesmo nas dependências de terceiros, não havendo necessidade de serem encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

CREDITAMENTO. DESPESAS INDIRETAS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

A ilustre Conselheira Relatora do r. voto condutor da decisão em referência, fez importantes ponderações com relação ao direito creditório em análise, as quais peço vênia para reproduzir igualmente a título de fundamentação, na forma prevista pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999:

Apesar da impossibilidade da incidência das aludidas contribuições sobre as receitas de exportação, o legislador ordinário permitiu, em nome do princípio da não cumulatividade, a apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03), o que poderia ser realizado por meio de dedução de valores devidos de tais contribuições, decorrente das demais operações no mercado interno; compensações com débitos próprios, ou, na sua impossibilidade, mediante pedido de ressarcimento (§ 1º e 2º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03).

Ocorre que, no tocante às exportações por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, a legislação vedou a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação: Art. 6º. § 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Veja-se, da leitura do dispositivo acima, não me parece que existe outra interpretação senão a de que a vedação nele contida diz respeito aos custos derivados da aquisição das mercadorias que serão exportadas com fim específico de exportação.

Noutras palavras, o legislador ordinário quando previu o benefício em questão tratou de ressaltar, expressamente, a hipótese em que a empresa comercial exportadora adquire mercadoria com o fim exclusivo de exportação, vedando, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (art. 6º, §4º) - entenda-se decorrentes da venda da

mercadoria. Não vejo, desta forma, como dar o alcance pretendido pela autoridade fazendária e pela RJ ao § 4º, do art. 6º, da Lei n. 10.833/2003.

O que o legislador fez foi reafirmar didaticamente a regra dos art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs. 10.833/03 e 10.637/02, inviabilizando o crédito decorrente de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação.

Melhor explicando: como os produtos adquiridos pela comercial exportadora para fins de exportação não foram onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS quando da saída da empresa produtora, conseqüentemente não irão gerar créditos em favor da comercial exportadora. Isso porque a empresa produtora representa o final do ciclo produtivo e, como tal, deve se beneficiar dos créditos das etapas anteriores tendo em vista que a saída do produto para exportação não será tributada.

O que gera nenhum prejuízo à comercial exportadora, uma vez que sobre a saída destas mercadorias para a exportação não incidirão as referidas contribuições.

É exatamente por esse motivo que o § 4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003 veda a apuração de crédito pela comercial exportadora referentemente aquisição de mercadorias destinadas à exportação.

Se assim não o fosse, a comercial exportadora se beneficiaria de um crédito já utilizado pela empresa produtora no final do ciclo produtivo. Ou seja, o crédito seria utilizado em duplicidade. Essa duplicidade que a lei visa a proibir, não ocorre com relação aos custos e despesas indiretas que são suportados pela comercial exportadora, as quais geram o direito ao crédito ao exportador, conforme art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02.

Entendimento diverso, ou seja, o impedimento ao creditamento de despesas e custos indiretos vinculados à exportação e suportados pelo exportador, resultaria em onerar reflexamente as operações de exportação.

Além de gerar violação direta ao princípio constitucional da não cumulatividade, cujo objetivo é desonerar a carga tributária, buscando evitar a cumulação da incidência dos tributos ao longo da cadeia econômica. Por exemplo, os custos com fretes na venda e armazenagem não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, portanto são suportados pela Recorrente (art. 3º, inciso IX), e, em obediência ao regime da não-cumulatividade, ela poderá aproveitar os créditos das etapas

anteriores, pois, caso contrário, teria que arcar com o ônus da tributação de toda cadeia.

Com efeito, entendo que o § 4º, do art. 6º, da Lei 10.833/2004, não tem aplicação no caso concreto ora analisado, já que apenas proíbe que a exportadora se aproveite de créditos que pertenciam à produtora. Já os créditos decorrentes da contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da exportadora, por essa podem ser aproveitados, conforme fundamentado acima.

Ademais, não se pode olvidar que quanto as normas tributárias restritivas de direitos, como o caso em testilha, o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, determina que se deve emprestar à norma interpretação restrita e literal.

Ao meu sentir, e o legislador quisesse limitar o direito de crédito das comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com fim específico de exportação a todos os custos e despesas a ela vinculados (diretos e indiretos), e não apenas àqueles atinentes diretamente à sua aquisição, o deveria ter realizado de forma expressa, não deixando margem à interpretação.

Desta forma, fazendo um interpretação sistemática das normas legais, com atenção à vontade do legislador, associada à obediência ao princípio da não cumulatividade, entendo que a restrição do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Malgrado tenha a legislação vedado a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, tal vedação aplica-se, tão somente, aos custos diretos relacionados com a aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, no meu entendimento, não abrangendo as despesas indiretas, os quais não são desoneradas pelas contribuições ao PIS e da COFINS.

Daí, em observância à não cumulatividade, entendo que é permitido à Recorrente a apropriação de créditos relativos aos custos indiretos, despesas e encargos decorrentes da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03), para tanto, não há vedação legal.

2.3.4- frete de transferência de produtos acabados

Houve glosa de despesas com fretes de produtos acabados, e aqui voto por mantê-las. Entendo que o assunto não merece maiores digressões ante a Súmula CARF nº 217.

2.3.5- frete de produtos sujeitos a crédito presumido

Neste ponto, foram mantidas as glosas de fretes de produtos sujeitos a crédito presumido, pois no entendimento do julgador de piso somente haverá crédito sobre o valor do frete se as aquisições dos insumos ou mercadorias forem passíveis de apuração de crédito.

Para a empresa, a despeito de o produto adquirido estar sujeito a crédito presumido, a prestação do serviço de transporte (frete) não o é, visto ser um “negócio jurídico autônomo”, o qual comporta a incidência integral do PIS e da COFINS, tendo em vista a hipótese imponível do tributo.

Com a devida vênia, dirijo do acórdão recorrido e da fiscalização, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas com fretes têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS ou ser submetido ao crédito presumido, o frete é tributado, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela contribuinte será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente.

O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Por tais razões, reverto as glosas de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

2.4- Energia Elétrica- Extemporâneo

A contribuinte indicou no Pedido de Ressarcimento referente ao 3º trimestre de 2011, créditos de energia elétrica que foram faturadas no período compreendido de março de 2010 a janeiro de 2011, fls. 343 a 365.

No curso da diligência fiscal, foi refeita a apuração dos créditos relativos à energia elétrica, sendo a princípio corrigida a distorção verificada no mês de agosto, e revista a glosa do mês de setembro. Foi mantida apenas a glosa do mês de julho no total de R\$ 72.905,85. As alterações foram consubstanciadas na nova planilha denominada “Recomposição do DACON - 3 TRIM”, fl. 504. Em relação ao mês de julho foi dada a seguinte explicação para a glosa:

Assim, o crédito glosado no mês de julho, era composto de notas fiscais de energia elétrica consumida no ano de 2010 até janeiro de 2011 e que não foi apropriado no período de apuração correto, sendo composto pelas notas fiscais de nº 1068, 1069, 1070, 1071, 1195, 1473, 1474, 1475, 1476, 1937, 1969, 1970, 1971, 1972, 2439, 2440, 2441, 2442, 2516, 2587, 2588, 2589 e 2590 (fls. 343/370).

Para a fiscalização, o crédito de energia elétrica deveria ter sido utilizado no mês em que se deu o consumo, nos termos do art. 3º, inciso III da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.637/2002.

Por sua vez, a contribuinte defende a validade dos créditos de julho/2011 por estar previsto na legislação a possibilidade de utilização de valores extemporâneos, art. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Neste ponto, o julgador de piso registra que, de fato, a Lei abriu a possibilidade de o contribuinte aproveitar os créditos de um determinado período em outro subsequente, quando não deduzidos naquele. Tal hipótese diz respeito à dedução desses créditos na apuração da própria contribuição, nos termos previstos no art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 (“Do valor apurado na forma do art. 2º,…”). Outra hipótese, seria a utilização de tais créditos para fins de compensação com outros tributos, ou ainda ressarcimento, nas quais se faz necessária efetivamente a apresentação de PER/DCOMP, nos termos previstos no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e nas normas editadas pela RFB.

Entretanto, nos termos da legislação infralegal, seria necessária a retificação dos DACON relativos aos períodos originais do crédito, assim como dos posteriores, até a sua efetiva utilização. Desta forma, a origem do crédito estaria devidamente declarada no período correspondente, o que permitiria à Fiscalização identificá-lo no período de utilização. Assim, dispôs a Instrução Normativa RFB nº 940, de 19/05/2010, e sua sucessora, a Instrução Normativa nº 1.015, de 05/03/2010.

Entendo que este ponto do recurso não merece maiores digressões ante o teor da Súmula CARF 231, ao assim dispor: “O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes”.

Por isso, mantenho hígida as glosas com energia elétrica (crédito extemporâneo).

2.5- Crédito Presumido, Aluguéis de prédios/ máquinas e equipamentos

No que se refere as glosas com crédito Presumido, (iv) aluguéis de prédios/ máquinas e equipamentos tratam-se de inovação recursal, ou seja, matéria não impugnada na Manifestação de Inconformidade por parte da Recorrente. Portanto, devido ao princípio da adstrição e da congruência, deixo de conhecê-las.

2.6- Bens para revenda adquiridos de fornecedores considerados inidôneos

A Autoridade Fiscal indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações declaradas, alegando entre outros, que "*as aquisições das empresas com características de 'noteiras', foram integralmente glosadas*".

A recorrente contesta a argumentação da fiscalização afirmando que as glosas se deram "com base em indícios não comprovados" e que a Autoridade Fiscal, "sem ato administrativo algum que lhe desse suporte, declarou de plano a inidoneidade das operações de aquisição da Requerente".

No que se refere à rubrica "bens para revenda", a fiscalização constatou as supostas irregularidades:

A realização de transações com pessoas jurídicas irregulares, com fortes indícios de terem sido 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, nesse caso, a prova do pagamento do preço e do recebimento dos bens adquiridos.

*Nesse sentido, após ter tomado conhecimento do esquema amplamente utilizado no agronegócio do café com o objetivo de gerar créditos da não cumulatividade de Pis/Pasep e de Cofins, com claro prejuízo ao Erário, a Receita Federal do Brasil, com o apoio da Polícia Federal, deflagrou as **operações Robusta** (processo nº 16561.720083/2012-83) e **Tempo de Colheita**, que em resumo se debruçaram sobre o tema da aquisição de café por empresas exportadoras com a utilização de pessoas jurídicas interpostas inexistentes na região do Espírito Santo.*

Estas empresas noteiras funcionam em salas pequenas, com recursos ínfimos, incompatíveis com a movimentação financeira da empresa. Por óbvio, não recolhem tributos em favor das esferas competentes e sequer cumprem com obrigações acessórias de enviar declarações instituídas pela Legislação Tributária, como a DCTF, o Dacon, a DIPJ, etc.

A má fé (boa fé) é elemento subjetivo. Deve ser demonstrada com argumentos, para fins de livre convencimento do julgador. Nesse sentido, vale lembrar que o exportador é o principal, senão o único beneficiário das operações simuladas, pois pretende se ressarcir de elevados valores de tributos que não foram e nem serão recolhidos por empresas inexistentes de fato.

Vale dizer que, com o fim de proteger o Erário, deve a autoridade administrativa, quando ausentes certeza e liquidez a respeito do direito pleiteado pelo administrado, negar-lhe provimento, incorrendo, inclusive, em ato de improbidade administrativa, quando atua de forma diversa. Sendo assim, as aquisições das empresas com características de noteiras, foram integralmente glosadas, conforme planilha “BENS PARA REVENDA - GLOSAS”, juntada ao presente e-processo.

Em relação aos bens adquiridos pra revenda, constatou a fiscalização *modus operandi* disseminado por vários estados (especialmente Espírito Santo e Minas Gerais), que consiste na interposição fraudulenta de pseudo-atacadistas – empresas de fachada - para dissimular vendas de café de pessoa física (produtor rural) para empresas exportadoras e torrefadoras, gerando dessa forma, ilicitamente, 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.

No mérito, a contribuinte defende a possibilidade de apropriação de créditos por contribuinte de boa-fé nas operações envolvendo fornecedores declarados inidôneos pela Administração Tributária, com fulcro no art. 82 da Lei nº 9.430/1996.

Alega ainda que de todas as 21 empresas fornecedoras, apenas duas tiveram declaração de inaptidão registrada em seu cartão CNPJ, sendo que todas essas duas declarações foram perpetradas em momentos posteriores às operações objeto de análise no presente processo, (...). Ou seja: TODAS as fornecedoras eram aptas à época dos fatos geradores objeto do presente pedido de ressarcimento (aquisições realizadas pela Requerente), razão pela qual não se sustenta a argumentação fiscal, seja pela presunção ilegal realizada, seja pela análise dos fatos (o que se furtou a fazer a D. Autoridade Fiscal).

Em sessão realizada no dia 18/05/2016, Resolução 12.000.640, esta 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ), entendeu, com base nos questionamentos preliminares da manifestação de inconformidade, e também porque os documentos dos autos não autorizaram firmar convicção suficiente para decisão da lide, que o processo deveria retornar em diligência para que a Autoridade *a quo*, fls. 205/206:

1. fornecesse a lista de fornecedores da contribuinte, cujas vendas foram glosadas para fins de aproveitamento de créditos no período analisado no

presente processo, apresentando o total das aquisições glosadas por fornecedor, a situação específica de cada fornecedor perante a Receita Federal (ativa, inativa, inapta, inexistente de fato, etc.) com a data do evento;

2. indicasse as razões específicas, para cada fornecedor da lista citada no item '1', para sua classificação de "noteira", efetivada na Informação Fiscal;

3. indicasse os elementos probatórios, citando a folha dos autos ou juntando os documentos pertinentes, que amparam as razões específicas aludidas no item '2';

4. indicasse as razões, com as provas necessárias, que denotam a participação da contribuinte (Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A.) na fraude envolvendo créditos fictícios da não-cumulatividade no mercado de café ou de algodão ou de outras commodities.

Também foram solicitados esclarecimentos adicionais a respeito da glosa de créditos referentes à energia elétrica.

A Autoridade Fiscal, através do Despacho de Diligência, fls. 298 a 325, forneceu as seguintes informações, que resumidamente reproduzimos:

Item 1

a) Foram juntadas ao processo as planilhas mensais com a relação de notas fiscais glosadas e a totalização dos valores por fornecedor (fls. 295).

b) Também em atendimento ao item 1 foi confeccionado quadro sintético contendo nome do fornecedor, CNPJ, valor total da glosa mensal e do trimestre, situação cadastral com data do evento, além dos campos contendo informações relativas a DCTF, DACON e DIPJ (fls. 296).

Itens 2 e 4

A fiscalização inicialmente traça um panorama geral do mercado de café e os desdobramentos decorrentes das operações realizadas pelo MPF, PF e RFB (“Robusta”, “Tempo de Colheita” e “Ghost Coffee”). As distorções do mercado eram tão graves que obrigaram o Executivo Federal a publicar uma lei para melhor regular a sistemática de geração de créditos dos participantes da cadeia de distribuição de café (Lei nº 12.599/2012).

Nas referidas operações, ficou claro que os exportadores de café não se limitam a utilizar apenas uma ou poucas noteiras para guiar o café adquirido. Os exportadores atuantes no mercado, bem como as noteiras, transacionavam-se entre si como numa teia, de modo que dificultasse o rastreamento das operações. Em outras palavras, todas as atacadistas

atuantes em uma região guiavam café do produtor rural para toda e qualquer exportadora atuante na região.

Após o recebimento dos recursos enviados pelas indústrias, as “noteiras” repassam os recursos aos produtores rurais, ou a quem estes indicam. É comum identificar na movimentação bancária das pessoas jurídicas noteiras, entradas e saídas de recursos praticamente de mesmo valor, ocorrendo no mesmo dia, ou em dias próximos, com retenção de uma parcela mínima (em torno de 1%) para custos administrativos e pagamento de seu reduzido quadro de pessoal.

Como é de se esperar, as empresas pseudo-atacadistas, uma vez criadas com objetivo de emitir notas que guiarão o café, passam a operar de forma rudimentar, com pouquíssimos funcionários, a despeito de enorme obtenção de receitas. É comum encontrar empresas noteiras com faturamento anual de milhões de reais com a utilização de apenas dois ou três funcionários cujas funções são apenas de preencher documentos fiscais de saída em nome de exportadores de café.

Estas empresas funcionam em salas pequenas, com recursos ínfimos, incompatíveis com a movimentação financeira da empresa. Por óbvio, não recolhem tributos em favor das esferas competentes e sequer cumprem com obrigações acessórias de enviar declarações instituídas pela Legislação Tributária, como a DCTF, o Dacon, a DIPJ, etc.

Nesse sentido, vale lembrar que o exportador é o principal, senão o único beneficiário das operações simuladas, pois pretende se ressarcir de elevados valores de tributos que não foram e nem serão recolhidos por empresas inexistentes de fato. Isso porque, no modus operandi da cadeia de exportação de café, o produtor rural é compelido a vender café nos moldes determinados pelos grandes adquirentes, que conduzem o mercado com uso de poder econômico.

É invariavelmente estranho supor que seja apenas uma coincidência o fato de que grande maioria dos fornecedores de café do sujeito passivo não têm capacidade financeira ou operacional para movimentar anualmente milhões de reais em vendas de café. E que essa peculiaridade acometia apenas os fornecedores de café, justamente os fornecedores para os quais o adquirente exportador toma cuidados adicionais durante a compra.

E que o adquirente exportador de café, mesmo que demandado pelos clientes no exterior por café de alta qualidade, sequer conhece as estruturas de funcionamento e obtenção de café de qualidade de qualquer

um de seus fornecedores, como ocorre em relações mercantis ordinárias, limitando-se a conhecê-los por meio de cadastros fazendários.

(...) merece destaque o princípio da verdade material, que traduz a ideia de que, na apuração dos fatos, deve ser sempre buscado o máximo de aproximação com a certeza. Sua aplicação ao processo administrativo justifica-se na medida em que a Administração, na busca constante pela satisfação do interesse público, não deve conformar-se com a verdade meramente processual. Pode e deve estender sua atividade investigatória, valendo-se de elementos diversos daqueles trazidos aos autos pelos interessados, desde que os julgue necessários para a solução do caso.

Vale dizer que, com o fim de proteger o Erário, deve a autoridade administrativa, quando ausentes certeza e liquidez a respeito do direito pleiteado pelo administrado, negar-lhe provimento, incorrendo, inclusive, em ato de improbidade administrativa, quando atua de forma diversa. Sendo assim, todas as aquisições das empresas noteiras, abaixo elencadas, foram integralmente glosadas.

A fiscalização identificou que diversos fornecedores de café do sujeito passivo estavam envolvidos ou foram expressamente citados nas operações deflagradas pela RFB. Como base em procedimentos anteriores e nos dados presentes nos sistemas informatizados da RFB traçou-se um perfil de cada um dos fornecedores:

a) A. Araújo Galvão ME, CNPJ 12.360.744/0001-04

A empresa apesar de estar com situação cadastral ativa nunca apresentou qualquer declaração quer seja DIPJ, DSPJ Simples Federal ou DSPJ Inativa, bem como DACON e DCTF ou pagou qualquer tributo. Não foi apresentada GFIP no ano-calendário em questão. No entanto, apresentou vendas consideráveis no 2º trimestre de 2011 as quais totalizaram R\$ 3.209.788,00.

b) C. P. da Costa ME, CNPJ 10.462.624/0001-84

Não apresentou DACON, DCTF, não efetuando recolhimento de quaisquer tributos. Desde 2008 apresenta DIPJ de inativa. A empresa também não apresentou GFIP no ano de 2011.

c) Café Forte Comércio Ltda, CNPJ 11.655.002/0001-35

A empresa não apresentou DCTF, DACON, além de apresentar DIPJ de inativa no exercício 2011 e não apresentar DIPJ no ano-calendário de 2011. No entanto, totalizou em vendas no trimestre, somente para a contribuinte, o valor de R\$ 9.338.079,40. A empresa também nunca apresentou GFIP.

d) Comércio de Cereais e Transportes Halley Ltda ME, CNPJ 10.560.783/0001-11

A empresa nunca apresentou DIPJ, DACON ou DCTF, tendo vendido mais de R\$ 1.500.000,00, apenas nesse trimestre, para interessada.

e) D. F. Teodoro, CNPJ 10.466.322/0001-84

As vendas nesse trimestre totalizaram R\$ 2.153.185,00, porém a empresa não apresentou DACON, DCTF, bem como, sempre apresentou DIPJ como inativa.

f) D. G. da Silva Café, CNPJ 13.603.243/0001-66

Não apresentou DCTF, DACON, tendo apresentado DIPJ como inativa. No entanto, no período em análise totalizou R\$ 1.077.565,00 em vendas.

g) Grande Minas Comércio de Café Ltda, CNPJ 05.609.148/0001-41

Por meio do Ato Declaratório nº 3, de 10 de março de 2014, publicado no DOU1 de 11/03/2014, pág. 42, foram declaradas inidôneas para todos os efeitos tributários as notas fiscais referentes à comercialização de emissão da Grande Minas Comércio de Café Ltda., CNPJ nº 05.609.148/0001-41, emitidos nos anos-calendário de 2010 e 2011, por serem igualmente 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 10660.723014/2013-16.

h) Gomes e Faria Comércio Atacadista de Café Ltda (Império Comércio atacadista de Café Ltda), CNPJ 11.322.452/0001-06

A empresa se localiza em Varginha, local da Operação **Ghost Coffee**. Apresentou DIPJ pelo Lucro Presumido e informou não possuir nenhum segurado empregado no final do período. Em consulta ao sistema GFIPWEB foi confirmada apenas a existência de um trabalhador na empresa, com vínculo societário. Apresentou DACON informando apurar PIS e COFINS no Regime Cumulativo e apresentando contribuição a pagar. Porém, em consulta ao extrato de débitos do sistema DCTF, verificou-se que apesar de declarar débitos em DCTF, não houve recolhimento de PIS e COFINS no período, constando saldo a pagar. A empresa teve seus documentos fiscais declarados inidôneos, conforme Ato Declaratório Executivo DRF/VAR nº 60, de 15 de dezembro de 2014, conforme consta do processo administrativo 10660.722588/2014-40.

i) J. H. Tardin Faria, CNPJ 13.227.697/0001-80

A empresa informou não possuir empregados na DIPJ. Em consulta ao sistema GFIPWEB consta apenas informação de um trabalhador com vínculo societário. Informou pagamento de DARF com código de receitas 6912 e 5856 (PIS e COFINS não-cumulativos respectivamente) nos meses de março, maio, junho e setembro. Efetuou vendas no montante de R\$ 2.344.400,00 nos

meses de maio e junho, segundo informado pela empresa em análise, porém o DACON encontra-se zerado nos dois meses em questão. A empresa foi constituída em fevereiro de 2011. Conforme DIPJ, no primeiro trimestre o custo de mercadoria revendidas foi de pouco menos de R\$ 200.000,00, tendo saltado já no segundo trimestre para um valor de R\$ 13.450.249,31. No entanto, a capacidade operacional continuou a mesma. Do mesmo modo, o ativo da empresa, conforme informado na DIPJ, parece incompatível com o volume de vendas da empresa.

j) J. Ubaldo Bernardo, CNPJ 02.602.900/0001-34

DIPJ foi apresentada zerada, com informação apenas na ficha 61A – Rendimentos de Dirigentes e Sócios e ficha 70, de informações previdenciárias. Foi informada a existência de apenas um empregado na DIPJ. Em consulta a GFIP consta três trabalhadores vinculados, apenas um na condição de empregado. Apresentou DACON zerado, apesar de ter apresentado vendas de R\$ 1.635.000,00 no mês de junho de 2011. Não apresentou DCTF no período, nem efetuou pagamentos de tributos.

k) JCM Comércio de Café Ltda, CNPJ 11.371.807/0001-57

Não apresentou DACON, DCTF, apresentou DIPJ como inativo e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

D) Murilo José Guilherme, CNPJ 13.045.678/0001-32

Não apresentou DCTF, nem DACTON e apresentou DIPJ de inativa. Suas vendas no trimestre foram de R\$ 1.534.748,83.

m) Ogeex Comércio e Exportação de Café, CNPJ 03.922.159/0001-51

A empresa encontra-se na situação de inapta no cadastro CNPJ, por motivo de localização desconhecida, conforme Processo nº 11634.720561/2013-11 e Ato Declaratório nº 100 de 208/10/2013. No ano calendário em análise apresentou DIPJ por Lucro Presumido zerada. No processo de inaptidão do CNPJ consta que informação de testemunha que a empresa permaneceu no endereço por cerca de dois anos e que durante esse período apenas um funcionário eventualmente por lá permanecia.

n) R & G Comércio de Café Ltda, CNPJ 06.257.017/0001-05

Não apresentou DCTF, e apresentou DIPJ pelo Lucro Presumido e DACTON (Regime Cumulativo) zeradas no período. Não efetuou recolhimento de tributos no período. Informou possuir zero empregados na DIPJ. No trimestre em análise efetuou vendas em montante superior a R\$ 1.500.000,00 para a interessada.

p) Terra Mineira Com e Serviços Ltda, CNPJ 10.933.641/0001-52

Desde a sua abertura sempre apresentou DIPJ de inativa. Não apresentou DACTON, nem DCTF.

q) Weberton do Carmo Caliani, CNPJ 12.011.188/0001-52

Não apresentou DCTF, DACTON e apresentou DIPJ de inativa no período. Não efetuou recolhimento de tributos. Apresentou vendas superiores a R\$ 7.000.000,00.

r) S F Gomes, CNPJ 10.258.304/0001-07

Apresentou DIPJ completamente zerada, sem qualquer informação na DRE ou Balanço Patrimonial. Recolheu PIS e COFINS apenas nos meses de setembro e outubro de 2011. A empresa normalmente informa no DACTON aquisições em valores superiores aos das vendas, e por isso, normalmente não é gerado valor a pagar. A empresa não apresenta filiais, apenas matriz, sem estrutura para armazenamento, localizada no Espírito Santo.

Em relação à empresa **Grão Sudeste, CNPJ 10.947.249/0001-62**, verificou-se que informou suas vendas como destinadas à comercial exportadora, que seria isenta da incidência das contribuições, da mesma forma que a compradora não poderia se creditar dos referidos créditos por força do §4º do art. 6º e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Já as aquisições da **COCCAPI – Cooperativa Agrícola de Jaguaré - ES, CNPJ 04.258.371/0001-29**, que informou a maioria das suas receitas como isentas ou não sujeitas à contribuição, provavelmente por repassá-las diretamente aos associados (art. 15 da MP nº 2.158-35/2001), estas não geram créditos por força do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833.

A vedação à apuração de créditos estabelecida pelo art.3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é dirigida às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições em pauta, o que não se confunde com as circunstâncias de tais aquisições (ou seja, as receitas da cooperativa) estarem ou não “formalmente sujeitas à tributação”.

O que a nós parece relevante é o fato de que, ainda que se adote o entendimento no sentido que as exclusões de base de cálculo previstas pelo art.15, inciso I, da MP nº 2.158-35, de 2001, e no art.17 da Lei nº 10.684, de

2003, “abrangem somente a determinação do quantum debeaturs das contribuições”, essas exclusões exterminam completamente o quantum debeaturs relativo aos bens entregues pelos cooperados à cooperativa, ou seja, tornam totalmente não ‘sujeitas ao pagamento das contribuições em pauta’ as receitas da cooperativa com a venda dos produtos a ela entregues pelos cooperados, tenha sido o beneficiamento realizado por ela ou já antes pelos cooperados.

As regras que versam sobre os créditos do PIS/PASEP e da Cofins no regime não-cumulativo pela sua natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restrito, porquanto se conformam em um incentivo tributário implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966) em seus artigos 111 e 176.

A autoridade fiscal informa que “com base nas novas consultas efetuadas foram reconsiderados os valores glosados referentes a GAVA CAFÉ, CNPJ 36.420.917/0001-02, os quais totalizaram R\$ 547.200,00 no mês de abril. Assim, o valor da glosa da base de cálculo do mês de abril foi reduzido de R\$ 2.953.075,97 para R\$ 2.405.875,97”. O demonstrativo a seguir apresenta os valores glosados da base de cálculo nas rubricas “Bens para Revenda – Café”:

| | Bens para Revenda - café |
|-------|--------------------------|
| Abril | 2.405.875,97 |
| Maio | 9.129.273,64 |
| Junho | 25.661.600,69 |

Item 3

Os documentos probatórios foram juntados pela fiscalização no dossiê nº 10010.001576/1116-11, onde para cada fornecedor glosado foi criada uma pasta com os respectivos DICON, DIPJ, DCTF, Consulta CNPJ, etc.

Item 5

Informa que no trimestre em análise não foram efetuadas glosas em relação à energia elétrica, mas que foi juntada nova planilha, fl. 297, em substituição à planilha “Apuração de Créditos – 2º trim 2011 – fl. 90”, onde se apurou inconsistência no valor apurado no mês de maio.

Com base na revisão da análise da apuração dos créditos, **permanece a empresa sem créditos a ressarcir no período**, reduzindo-se, porém, apenas os saldos dos débitos objetos de lançamento de ofício (Auto de Infração processo nº 16692.721275/2016-45):

| Débitos | Abril | Maió | Junho | Processo |
|---------|------------|--------------|--------------|----------------------|
| PIS | 111.347,60 | 1.113.726,72 | 1.085.447,10 | 10880.941612/2012-91 |
| COFINS | 513.004,28 | 5.131.353,40 | 4.999.635,13 | 10880.941611/2012-47 |

Os elementos utilizados para construção do quadro fáctico geral das glosas decorrem de provas colacionadas a partir das investigações originadas na operação fiscal **TEMPO DE COLHEITA** deflagrada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES, em outubro de 2007, e operação **BROCA**, fruto da parceria entre o Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal.

Defende a recorrente que não há nenhuma prova consistente e idônea que aponte para a participação da Recorrente na fraude, a glosa estaria fundamentada apenas em indícios e presunções.

Entretanto, não houve presunção. Explico.

Dos trabalhos da fiscalização extrai-se que a Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A se apropriou indevidamente de créditos integrais fictos decorrentes da compra de café, utilizando-se de “prática disseminada à época no mercado de café”, que consistia na interposição fraudulenta de pseudo-atacadistas– empresas de fachada (noteiras) - para dissimular vendas de café de pessoa física (produtor rural) para empresas exportadoras e torrefadoras, gerando dessa forma, ilicitamente, créditos integrais de PIS/COFINS (9,25% sobre o valor da nota) na sistemática da não-cumulatividade.

As notas fiscais, a documentação contábil, os depoimentos comprovam a operação simulada na compra do café, ou seja, foram colocadas fraudulentamente entre o produtor rural e os verdadeiros adquirentes do café, as empresas atacadistas (noteiros) que só existiam para emissão de nota fiscal intermediária para permitir o aproveitamento indevido de créditos de COFINS.

Outrossim, demonstra a fiscalização, que a pessoa jurídica atacadista introduz-se nesta cadeia sob os “auspícios” do adquirente, em uma aparência de regularidade formal, apenas para fornecimento de notas fiscais que permite à adquirente constituir créditos integrais sobre tais aquisições.

Esta engenhosa fraude gerou uma vantagem global apreciável, para ambos, se este pseudo-atacadista não cumprir com o ônus tributário que lhe é cabível. Para as empresas adquirentes/exportadoras essa prática passou a ser interessante na medida em que as compras de

produtor rural (pessoa física) só lhe permitiam a constituição de crédito presumido (a alíquota de 35% do valor normal), sendo que este crédito, óbvio, não é passível de ressarcimento ou compensação.

A respeito da ineficácia de documentos fiscais emitidos por pessoa jurídica inexistente de fato, que é o caso das noteiras, a IN nº 748/2007, no art. 34, vigente à época dos fatos prescrevia:

Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

III - inexistente de fato; ou

Art. 41. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que:

I - não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado;

II - não for localizada no endereço informado à RFB, bem como não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto;

Art. 48. Será considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata o caput não poderão ser:

I - deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF);

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e das Contribuições para o PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos; e

IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º Considera-se terceiro interessado, para os fins deste artigo, a pessoa física ou entidade beneficiária do documento.

§ 3º O disposto neste artigo aplicar-se-á em relação aos documentos emitidos:

I - a partir da data da publicação do ADE a que se refere:

a) o art. 37, no caso de pessoa jurídica omissa contumaz;

b) o art. 39, no caso de pessoa jurídica omissa e não localizada;

II - na hipótese do art. 41, desde a paralisação das atividades da pessoa jurídica ou desde a sua constituição, se ela jamais houver exercido atividade; e

De acordo com a legislação vigente à época supracitada, para os créditos por compras a fornecedores pessoas jurídicas inexistentes de fato, a inidoneidade dos documentos retroage à data da constituição delas.

Por sua vez, dispõe o art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96:

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.

A empresa invoca a aplicação do dispositivo supracitado, por considerar que as operações de aquisição dos insumos efetivamente ocorreram (com o pagamento do preço de mercado) e os bens ingressaram no seu estabelecimento, o que lhe garantiria a manutenção dos créditos integrais. Assim, sustenta que comprovado o pagamento a preço de mercado e o recebimento do produto, está demonstrada a sua boa-fé.

Todavia, não há que se cogitar a aplicação do parágrafo único, do art. 82, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista a comprovação da fraude.

Entendo pelos elementos dos autos que a Recorrente tinha conhecimento de que as empresas das quais adquiriu o café, funcionavam apenas de fachada e emitiram notas fiscais falsas. Logo, demonstrado que o contribuinte mantinha relações comerciais com empresas de fachada, para fins de geração de créditos inexistentes, há que se desconsiderar a alegada boa-fé.

Sendo assim, as aquisições das empresas com características de noteiras, foram integralmente glosadas, conforme planilha “BENS PARA REVENDA - GLOSAS”. Por conseguinte, foi necessária e obrigatória a recomposição dos saldos dos créditos decorrentes das compensações fiscalizadas, em razão da dedução indevida de créditos pautados em notas fiscais fraudadas.

Por isso, nego provimento ao tópico recursal para manter as glosas com bens para revenda de fornecedores considerados inidôneos.

Por todo exposto, conheço em parte do Recurso Voluntário interposto, para na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter as seguintes glosas:

(i) embalagens, caixas de papelão e paletes;

(ii) fretes vinculados à mercadorias adquiridas com fim específico de exportação; e

(iii) Frete de produtos sujeitos a crédito presumido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, redator designado

Em que pese o respeito que dedico à ilustre Relatora, ousou divergir de seu posicionamento quanto ao crédito das contribuições de PIS/COFINS sobre custos, despesas e encargos comuns vinculados às receitas decorrentes das vendas da empresa que desempenha atividade de comercial exportadora nas operações com fim específico de exportação.

No caso ora discutido, há vedação expressa quanto à apropriação de créditos vinculados à receita de exportação, nos termos dispostos no §4º do art.6º, da Lei nº10.833, de 2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I- exportação de mercadorias para o exterior;

II- prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III- vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o §1º **não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados a receita de exportação.** (destaquei)

O dispositivo aplica-se ao PIS conforme previsto no art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

A recorrente sustenta que o § 4º retro deve ser interpretado no sentido de que a vedação ao creditamento somente alcança as aquisições das mercadorias destinadas à exportação, havendo autorização para o crédito em relação às despesas incorridas, como frete, armazenagem, energia elétrica, insumos, entre outras, visto que tais operações encontram-se sujeitas à incidência de PIS/COFINS.

Sem razão a recorrente.

Nesse sentido, adoto e tomo como minhas as razões de decidir do Acórdão nº 9303-014.884, da 3ª Turma da CSRF, que julgou o Recurso Especial da Fazenda Nacional, bem como o Recurso Especial da ora recorrente, no âmbito do Processo nº 10880.941649/2012-10, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Portanto, expressamente vedado, em relação às empresas comerciais exportadoras que tenham adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, o direito de apurar créditos de PIS e COFINS vinculados à receita de exportação originados de outras operações (o inciso III, do art. 15, combinado com o §4º do art. 6º, ambos da Lei n.º 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade do PIS, desde a vigência da Lei n.º 10.637/2002, impedindo, em relação às empresas comerciais exportadoras, não apenas a apuração de créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, impedindo a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação).

Cabe esclarecer ainda que, essa vedação legal se assenta no fato de que o crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa, e permitir nova apropriação geraria distorções no regramento estabelecido.

Dessa forma, assiste razão à Fazenda Nacional e, deve ser reformado o Acórdão recorrido nessa parte. Por expressa vedação legal, não deve ser aceita a inclusão das receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) na composição das receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio.

Dessa forma, assiste razão à Fazenda Nacional e, deve ser reformado o Acórdão recorrido nessa parte. Por expressa vedação legal, não deve ser aceita a inclusão das receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) na composição das receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio.

Recurso Especial do Contribuinte

No recurso especial o Contribuinte argumenta que, além do frete ser um negócio jurídico autônomo, a única interpretação do §4º do artigo 6º da Lei 10.833/03, em consonância com a diretriz constitucional no sentido de incentivar as exportações, é que tal dispositivo não impede as empresas de utilizarem aos créditos de PIS e COFINS relativamente às despesas de frete utilizadas na atividade (essencial) da empresa. Afirma que, no que concerne aos custos de frete pago pelo comprador para o transporte de mercadorias do estabelecimento fornecedor ao seu estabelecimento, desde que o serviço de transporte esteja sujeito à incidência da contribuição ao PIS/COFINS, mostra-se possível o creditamento das contribuições sobre tais pagamentos.

De fato, a interpretação do §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, conduziria à conclusão de que os demais custos incorridos na operação (que geralmente estão sujeitos à incidência da contribuição do PIS/COFINS), a princípio, garantiriam o direito ao desconto de créditos das Contribuições, nos termos das regras gerais de apuração destas contribuições. No entanto, isso só poderia ocorrer desde que não tenha a vedação expressa em dispositivo legal. As despesas de fretes sobre vendas só geram crédito conforme disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, no caso previsto nos seus incisos I e II, não incluída aí a exportação de mercadorias adquiridas com essa finalidade específica (de exportação), cujo vendedor é quem tem o direito a fruir o crédito nos termos do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

É certo que todos os créditos da COFINS relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor e incluído no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria e, por esta razão, o adquirente e exportador direto da mercadoria não pode se creditar da COFINS, por força do que dispõe §§1º e 4º, do art. 6º c/c inciso III, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, (...)

(...)

Nestes termos, percebe-se que a lei busca, portanto, evitar uma distorção indesejada na cadeia de tributação da contribuição ao PIS e da COFINS, que

ocorreria caso as sociedades comerciais exportadoras fossem autorizadas a registrar créditos destas contribuições relativamente a operações não sujeitas à sua incidência.

Desta forma, não assiste razão ao Contribuinte, porque, neste caso, existe vedação expressa para apuração de créditos relativamente às despesas de frete vinculados aos produtos exportados, considerando que se trata de prestação de serviço de frete de produtos com o fim específico de exportação. Essas despesas integram o custo de exportação dos produtos nos termos dos incisos I e III, e §§ 1º e 4º, do art. 6º da Lei nº 10.833 de 2003, e ainda considerando o disposto no § 6º-A do art. 40, da Lei nº 10.865/2004. Confira-se:

Art. 40. (...).

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo **alcança as receitas de frete**, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

Concluindo, o inciso III do art. 15, c/c com o § 4º do art. 6º, ambos da Lei nº 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade, desde a vigência da Lei nº 10.637/2002, impedindo, em relação às empresas comerciais exportadoras, não apenas a apuração de créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, impedindo a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação.

Assim, encontra-se correta a glosa sobre os valores de frete das mercadorias adquiridas com fins específico de exportação, pelo que se nega provimento ao recurso neste tópico.

Com efeito, a legislação é cristalina, quer seja em relação à inclusão das receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação na composição das receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, quer seja quanto à possibilidade da apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, não há possibilidade de aproveitamento pelas comerciais exportadoras.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, em relação à apuração de créditos de PIS/COFINS sobre quaisquer encargos e despesas vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

