



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.941614/2012-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.056 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2019  
**Recorrente** LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. 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.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. EMBALAGENS DE PAPELÃO. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

Os palletes e embalagens de papelão são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS SUJEITO A CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PESSOA INTERPOSTA. AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ OU PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Não restando comprovada a participação da Contribuinte na criação de pessoas jurídicas de fachada, tampouco a existência ou indícios de má-fé na aquisição dos insumos, ilegítima a glosa dos créditos.

**PIS/COFINS. CRÉDITOS. REGIME DE APURAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. EXPORTAÇÃO.**

No caso de custos, despesas e encargos vinculados à receita não cumulativa e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa das contribuições para o PIS e a COFINS, o crédito poderá ser determinado pelo método de rateio proporcional, considerando as receitas provenientes de exportação no cálculo percentual entre a receita não cumulativa e o total da receita bruta auferidas em cada mês.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, para, na parte conhecida, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos para: (i.1) afastar às alegações de nulidade; (i.2) negar o direito ao crédito de insumo sobre os fretes na aquisição de produtos com fim específico de exportação; (i.3) reconhecer o crédito de insumo sobre os fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido; (i.4) reverter a glosa na aquisição de café cru para revenda, excetuando-se as aquisições da empresa Grão Suldeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda. As Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais De Laurentiis Galkowicz acompanharam o relator pelas conclusões quanto à manutenção da glosa relativa ao fornecedor Grão Suldeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda., vez que não houve prejuízo ao contraditório quanto a esta empresa no processo; (i.5) negar o direito ao crédito quanto aos creditamentos extemporâneos de energia elétrica; (ii) por maioria de votos para: (ii.1) incluir no cômputo do rateio proporcional as receitas decorrentes de operações com fim específico de exportação (tópico "Método de apuração dos créditos das contribuições-operações de exportação" do voto do relator). Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo (relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cynthia Elena de Campos (ii.2) garantir o crédito de insumos quanto ao palete e caixas de papelão. Vencidos os Conselheiros Sílvio Rennan do Nascimento Almeida e Rodrigo Mineiro Fernandes que negavam direito ao crédito neste ponto. O Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) acompanhou o relator pelas conclusões. (ii.3) negar o direito ao crédito de insumo no frete na transferência entre estabelecimentos. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena de Campos que reconheciam o direito a crédito neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se da análise do Pedido de Ressarcimento n.º 05805.29382.310114.1.5.09-0770, referente a créditos da Cofins não-cumulativa vinculados ao mercado externo do 3º trimestre de 2011, no valor total de R\$ 37.028.930,77. Os créditos a ressarcir foram objeto de compensação através das Declarações de Compensação (DCOMP) a seguir:

Nº DCOMP	Valores em R\$
02489.13573.310114.1.7.09-0945	31.187.767,53
41872.63979.270214.1.3.09-8808	5.841.163,24
<b>Total DCOMP</b>	<b>37.028.930,77</b>

O direito creditório foi reconhecido parcialmente no total de R\$ 11.125.151,32. Esse valor foi utilizado para compensar parcialmente a DCOMP n.º 489.13573.310114.1.7.09-0945, restando não homologada a DCOMP n.º 41872.63979.270214.1.3.09-8808, conforme INFORMAÇÃO FISCAL, fls. 1.200 a 1.211, que acompanha o Despacho Decisório n.º 098669344, de 09/03/2015, fl. 1.301.

Resumidamente, relacionamos a seguir as principais considerações levantadas pela autoridade tributária na análise do direito creditório pleiteado:

Importante consignar que as regras que versam sobre o crédito do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restritamente, porquanto compreendem um incentivo fiscal ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172 de 1966, em seus artigos 111 e 176.

O processo produtivo da empresa consiste na industrialização e comercialização feitas quase que exclusivamente de produtos agrícolas das espécies soja em grãos e caroços de algodão, além de uma diminuta participação em grãos de café e milho bem como algodão em pluma. Não somente os estabelecimentos industriais adquirem os insumos, como diversas outras filiais localizadas próximos aos produtores rurais, servindo como postos de compras, também compram insumos e os transferem para as unidades industriais ou os vendem diretamente ao adquirente (comprador), sem a intermediação de uma filial funcionando como centro de distribuição, no mercado interno ou exportam, conforme a demanda dos mercados interno e externo.

No presente caso, com base nas análises dos arquivos apresentados pelo contribuinte, foram glosadas as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, CFOP 7501, constantes dos memoriais de cálculo apresentados pelo contribuinte. As receitas de exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS.

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, ilícitamente, 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.

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 n.º 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.

No item DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS a fiscalização relaciona diversas situações, que no seu entendimento, não dariam direito ao crédito integral da contribuição:

### **Embalagens**

Foram glosadas as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, tais embalagens não geram direito ao crédito. A planilha “INSUMOS - GLOSAS” mostra a relação dos créditos glosados.

### **Crédito Presumido**

Para dar efetiva aplicação ao regime da não-cumulatividade a que passaram a estar sujeitos o PIS e a COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03, ao lado de garantir créditos sobre as aquisições de insumos feitas juntos a pessoas jurídicas, assegurou, em seu

artigo 3º, parágrafos 10º e 5º, respectivamente, às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal e vegetal, crédito presumido calculado sobre as aquisições de matérias-primas ou serviços feitas a pessoas físicas e cooperativas.

(...) há de ressaltar ainda que os créditos apurados nos termos do artigo 8º da Lei 10.925/2004, não podem ser objeto de compensação ou ressarcimento, servindo apenas para desconto dos valores devidos das contribuições apuradas, como se depreende da leitura dos artigos 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 22 de dezembro de 2005 e artigo 8º, §3º, II, da IN SRF nº 660/06.

Aplicando os normativos aqui comentados no caso concreto, calculamos o crédito presumido de **soja**, principal insumo, adotando o percentual de 50% da alíquota integral perfazendo a alíquota efetiva de 0,825% (PIS) e 3,8% (COFINS), nos termos do artigo 8º, § 3º, II, da Lei 10.925/2004 e posteriores alterações. Para os demais casos, aplicou-se a alíquota do inciso III.

Para o crédito presumido foram mantidos os valores das bases de cálculo. No entanto, em relação ao **caroço de algodão**, o contribuinte utilizou equivocadamente a alíquota do inciso II, que se refere à soja e seus derivados, o que não se aplica ao caroço de algodão. Desse modo, foi utilizada a alíquota de 35%, conforme previsto no inciso III e glosada a diferença entre as alíquotas.

### **Frete**

Com relação aos montantes dos fretes passíveis de ressarcimento e compensação através do PER/DCOMP, diga-se fretes sobre vendas, alocados corretamente na linha 7 do DACON, os valores auditados estão demonstrados na planilha anexa a este processo eletrônico “FRETES SOBRE VENDAS”. Foram efetuadas glosas dos **fretes** vinculados às mercadorias para as quais o contribuinte realiza aquisições **com fim específico de exportação**, diante da impossibilidade de determinação dos fretes vinculados a tais aquisições.

Constatamos que, além dos fretes sobre vendas o contribuinte creditou-se de fretes sobre compras de insumos e fretes sobre transferências. Os fretes sobre compras e os fretes sobre transferências, além de outra parte dos fretes sobre vendas foram alocados pelo contribuinte na rubrica “SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS”.

Sobre os fretes de compras de insumos com possibilidade de direito a crédito presumido, deve ser aplicada a alíquota reduzida do crédito presumido, pois seus valores devem compor a base de cálculo dos insumos com direito a crédito presumido. No entanto, grande parte dessas aquisições é com fim específico de exportação, que não gera direito a crédito, pois as mercadorias adquiridas com tal finalidade não são passíveis de creditamento. Não efetuando o contribuinte a segregação dos fretes de compras vinculados às aquisições de mercadorias com fim específico de exportação dos demais fretes, e sendo estas últimas um percentual significativo das aquisições, inclusive pelas filiais industriais, foi feita a glosa de grande parte desses valores. A planilha “FRETE-COMPRAS-PRESUMIDO”, com os valores aceitos, encontra-se no e-processo. Ressaltando que os valores apurados foram realocados na linha 26 do DACON.

**Fretes sobre transferências.** Os fretes sobre transferências de produto acabado foram glosados integralmente, uma vez que não há previsão legal para creditamento de fretes entre estabelecimentos do próprio contribuinte.

**Fretes sobre vendas.** Foram efetuadas glosas dos fretes vinculados às mercadorias para as quais o contribuinte realiza aquisições com fim específico de exportação, diante da impossibilidade de determinação dos fretes vinculados a tais aquisições. A planilha com os valores aceitos foi juntada ao e-processo (FRETE SOBRE VENDAS – SERVIÇOS).

### **Energia Elétrica**

A parcela de energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica confere o direito ao crédito do PIS, conforme reza o art. 3º, III das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03. Os gastos com energia elétrica fiscalizados encontram-se demonstrados na planilha anexa a este processo eletrônico “ENERGIA ELÉTRICA -GLOSAS”.

### **Aluguéis de Prédios/Máquinas e Equipamentos**

(...) o crédito é restrito às despesas de aluguéis de imóveis de pessoa jurídica, não incluindo condomínio ou despesas vinculadas à pessoa física. No presente caso, não foram comprovados pelo contribuinte que os créditos aqui pleiteados se referem a aluguéis de prédios, sendo glosados integralmente tais valores.

Do mesmo modo, as leis autorizaram o crédito de aluguéis de máquinas e equipamentos de pessoa jurídica. Nesse caso, foram glosados valores não relacionados à rubrica, como serviços de comercialização, despesas de armazenagem na compra, incluindo seguros, carga e descarga de mercadorias, etc. A planilha “ALUGUÉIS DE MÁQUINAS - GLOSAS” foi juntada ao e-processo.

### **Crédito Extemporâneo**

Os créditos extemporâneos devem ser apropriados mediante retificação do DACON dos períodos anteriores, dentro limites e prazos estabelecidos na legislação. Não foi o que ocorreu no caso em questão, em diversos períodos foram incluídos em um único mês, dezembro de 2011, tendo o contribuinte realizado a retificação do DACON do 4º trimestre de 2011, em 29/10/2012.

No presente caso foram glosados todos os créditos extemporâneos, com base de cálculo no valor de R\$ 307.858.539,87, incluídos no DACON de dezembro de 2011, na rubrica “Serviços utilizados como Insumos”.

A autoridade fiscal conclui na “Apuração do Crédito” que, após as glosas, haveria parte do crédito pleiteado passível de ressarcimento e compensação no 3º trimestre de 2011.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 14/04/2015, fls. 1.213 a 1.278, na qual destacamos resumidamente as seguintes alegações:

Inicialmente protesta pela tempestividade da impugnação apresentada.

#### **A) Preliminar de Nulidade do Despacho Decisório**

Alega que não foram cumpridos os requisitos do artigo 142 do CTN, pois os fatos não foram corretamente embasados.

(...) a fundamentação quanto à glosa de créditos oriundos de despesas com energia elétrica calca-se em apenas dois parágrafos, sendo que: (i) o primeiro cita o artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que dá base para a possibilidade de creditamento de despesas com energia elétrica (que, saliente-se, engloba toda a energia elétrica consumida nos estabelecimentos do contribuinte, sem qualquer exceção); e (ii) o segundo parágrafo, que apenas menciona em qual planilha estão calculadas as glosas.

(...) Não é possível à Requerente, com as informações juntadas, defender-se da não homologação ora perpetrada, o que cabalmente leva à nulidade da íntegra do presente Processo Administrativo.

Questiona também o uso indevido de presunção nas operações envolvendo as aquisições de café cru e plumas de algodão.

(...) o único argumento para proceder à glosa de créditos em operações de compra de bens para revenda é a presunção de que o fornecedor seria “irregular”, visto que haveria “fortes indícios de terem sido inseridas [as pessoas jurídicas] na cadeia produtiva”.

(...) resta evidente a impossibilidade de se aplicar validamente presunções simples com o objetivo de fazer nascer relação jurídico-tributária, já que implicaria flagrante violação aos princípios da legalidade, tipicidade cerrada, segurança e certeza.

Alia-se a isto o fato de não existirem documentos juntados no processo que comprovem a inidoneidade dos fornecedores, muito menos qualquer indicação de que a Requerente participou ativamente do conluio visando à suposta “geração” de créditos de PIS/COFINS.

(...) a simples existência de outros processos administrativos que não se conectam com o caso ora julgado, em que empresas do ramo de café e de algodão foram declaradas inidôneas não permitem, por qualquer nível de indução, a conclusão de que as operações realizadas entre a Requerente e seus fornecedores ocorreram com intuito de gerar créditos de PIS/COFINS passíveis de ressarcimento.

#### **B) Método De Apuração Dos Créditos Das Contribuições**

Ao contrário do apurado pela fiscalização, a empresa entende que poderia se creditar também das receitas de exportação, além dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. A referida glosa realizada, calcada no § 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, vedaria apenas a apropriação de créditos na aquisição de mercadorias (que está sujeita a suspensão das contribuições), de modo que os demais créditos seriam passíveis de apropriação.

Entender que as receitas de exportação ligadas a operações com fins específicos de exportação não deveriam ser consideradas para fins do rateio proporcional significaria: (i) negar o impulso à balança comercial que referidas operações representam para o país e (ii) tolher o direito legal das empresas comerciais exportadoras (como no caso a ora Requerente) de ter suas exportações incentivadas.

#### **C) Créditos de Mercadorias Adquiridas para Revenda**

Além dos argumentos apresentados preliminarmente, contra os indícios apontados sobre as aquisições de empresas “noteiras”, questiona, nesse ponto, a falta de clareza da autoridade fiscal quando relaciona as empresas fornecedoras de café cru e algodão em pluma como inidôneas. De todas as 21 empresas informadas na planilha da fiscalização, apenas duas tiveram declaração de inaptidão registrada em CNPJ.

Saliente-se, ainda, que mesmo que fosse possível suportar eventual tese acerca da inidoneidade dos fornecedores da Requerente (o que se admite apenas a título argumentativo) ainda assim, fato é que os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS apropriados seriam legítimos, uma vez que a Requerente comprovou a efetividade da operação sendo considerada terceira de boa-fé.

Acerca desse ponto, ressalte-se que a Requerente registrou em seu livro de entrada todas as notas fiscais relacionadas às aquisições de café cru e plumas de algodão, bem como regularmente pagou por todas as mercadorias recebidas e, por conseguinte, lançou o crédito das contribuições em sua apuração, comprovando a sua boa-fé.

#### **D) Bens Utilizados como Insumos**

## **D1) Embalagens**

Quando da análise das glosas efetuadas sobre as embalagem informadas como insumo, sustenta que a autoridade fiscal foi lacônica, informando apenas que os referidos bens não foram incorporados aos produtos acabados ou que serviram apenas para transporte dos produtos acabados. Defende que não existe na legislação qualquer definição de regência da matéria acerca do conceito de insumo (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e que apenas em atos infralegais editados pela Receita Federal existiria tal definição (IN nº 247/2002 – PIS e IN nº 404/2004 – Cofins).

(...) não haveria aqui que se falar em glosa de créditos de bens adquiridos como insumos, tendo em vista que a própria D. Autoridade Fiscal reconhece que os produtos que deram suporte às glosas efetuadas são embalagens que, inequivocamente, são essenciais para exportação dos produtos da Requerente ou para vendê-los domesticamente.

(...) o STJ entendeu que, se de um lado as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem que bens e serviços possam ser considerados como insumos para atividades produtivas, não faria sentido um ato infralegal restringir o referido conceito para aproximá-lo àquele existente na legislação do IPI. O conceito de insumo adotado para PIS e COFINS deve ser amplo a ponto de abranger utilidades disponibilizadas por meio de bens e serviços, desde que relevantes à operação da empresa.

Nos últimos anos, o CARF também vem se manifestando de forma contrária ao conceito restrito do termo “insumo”, sustentado pelo r. Despacho Decisório.

## **D2) Fretes**

De acordo com a Informação Fiscal, as despesas com fretes cujos créditos das contribuições foram glosados são os seguintes: (a) Frete das aquisições com fins específicos de exportação; (b) Frete sobre transferências; e (c) Frete na aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido.

### **(a) Frete das aquisições com fins específicos de exportação**

(...) tendo em vista que o objetivo da legislação é desonerar as exportações, não há dúvidas de que aos exportadores, como no caso da ora Requerente, devem e podem apropriar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS oriundos das despesas e custos (aquisição de bens ou serviços) que estão sujeitas à incidência das referidas contribuições.

Não fosse assim as empresas exportadoras acumulariam um enorme ônus da contribuição ao PIS e da COFINS (já que inúmeras são as aquisições no mercado interno para suportar sua atividade), tendo que incluir na formação do preço tais contribuições, o que exatamente contraria o princípio da não cumulatividade e a regra de desoneração das exportações prevista pela Constituição Federal.

Ora, as despesas com serviço de frete glosadas pela D. Autoridade Fiscal, incorridas pela Requerente para remessa da mercadoria até o porto para exportação, encontram-se normalmente sujeitas à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Assim, não há razão para a lei não autorizar o desconto de créditos pela sociedade que incorra em tais despesas, oneradas pelas referidas contribuições.

(...) resta demonstrado que a vedação em questão aplica-se apenas às despesas relacionadas à aquisição de mercadorias destinadas à exportação, não se estendendo a outras despesas incorridas no curso de suas atividades empresariais, especialmente quando as receitas relativas a referidas despesas estão sujeitas à contribuição ao PIS e à

COFINS, sendo passível a apuração dos créditos em questão tendo como base o disposto no artigo 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/03.

#### **(b) Frete sobre transferências**

O frete contratado para a **transferência de mercadorias destinadas ao processo produtivo** deve ser considerado como um insumo à atividade produtiva da empresa, gerando o direito ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS com base no inciso II dos artigos 3ºs das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

(...) Isso porque, sem a transferência desses produtos não acabados (insumos do processo produto da Requerente) nenhum processo produtivo seria possível, de modo que a Requerente estaria impedida de realizar a sua atividade industrial (e, conseqüentemente, de aferir receitas passíveis de tributação).

(...) importante ponderar que a própria RFB já se manifestou no sentido de que os fretes incorridos para a transferência de insumos entre filiais da mesma pessoa jurídica, no curso da produção, poderiam gerar direito a crédito da contribuição ao PIS e da COFINS (*Solução de Consulta nº 169 de 23 de Junho de 2006 e Acórdão nº 3301-00.424- 3ª Câmara / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária*).

No que tange ao frete relativo à **transferência de produtos destinados à revenda**, é possível também a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS referentes a estes dispêndios.

(...) tendo em vista que o disposto no parágrafo 1º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 expressamente menciona que os contribuintes poderão descontar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS sobre o custo dos bens e serviços adquiridos e tendo em vista o disposto na legislação do IRPJ (*art. 289, §§ 1º e 2º do RIR*) e, mais recentemente, no CPC 16 (para fins contábeis) que inclui no conceito de custo de aquisição os demais custos diretamente atribuíveis à aquisição do produto, imperiosa a conclusão pelo direito de apropriação de créditos sobre despesas com frete na transferência de produtos acabados.

(...) os fretes incorridos nas transferências de mercadorias para revenda entre estabelecimentos do mesmo titular podem, ainda, serem enquadrados no inciso IX dos artigos 3ºs das Leis n.º 10.637 e 10.833, como “frete na operação de venda”.

Assim, a Requerente entende, como tese subsidiária, que referidas despesas incorridas a título de transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos, seriam típicas despesas de frete nas operações de venda, ainda que o serviço de transporte seja prestado em momento anterior à conclusão do negócio jurídico.

#### **(c) Frete na aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido**

(...) entendeu a D. Autoridade Fiscal que não poderia haver a manutenção integral dos créditos relacionados às despesas de frete na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido ou aqueles adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que em ambos os casos a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada à possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas.

Na verdade, é evidente que o fato de o valor do frete acrescer o custo de aquisição da mercadoria não significa que deva seguir as regras de apropriação de créditos dessa mercadoria, ainda mais em um cenário como o ora apresentado, em que não existe tributação da mercadoria adquirida (ou existe apenas de modo parcial – crédito presumido), mas existe a tributação da operação de frete contratada.

(...) em relação ao custo total de aquisição dos insumos adquiridos (mercadoria + frete), a Requerente somente não poderia apropriar parcela dos créditos da contribuição ao PIS

e da COFINS em relação à mercadoria (crédito presumido), já que parte desse valor não foi oferecido à tributação. No que tange à parte do custo em relação ao frete, que foi devidamente e INTEGRALMENTE tributado, não há o que se falar em vedação ao direito de apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, tampouco em proporcionalização desse crédito (nos casos de mercadoria sujeita a crédito presumido).

#### **E) Energia Elétrica**

Repete que inexistente qualquer argumentação por parte da fiscalização que justifique a glosa das despesas com energia elétrica, e que a legislação autoriza expressamente a apropriação dos referidos créditos.

(...) pela leitura da planilha juntada pela D. Autoridade Fiscal a Requerente pode identificar que os créditos glosados referem-se à despesa com energia elétrica consumida em seu estabelecimento localizado no Porto de Santos, a qual foi devidamente recolhida à “COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SP CODESP”.

(...) [o] rateio é feito mensalmente pela CODESP, que adquire em um contrato global Energia Elétrica das condicionais estaduais, e efetua o cálculo para fins de verificação do quantum relativo a cada um daqueles que se utilizam da Energia Elétrica.

#### **F) Crédito Extemporâneo**

Argumenta que a natureza dos créditos pleiteados não é contestada, mas tão somente, o momento e forma de apropriação dos mesmos. E que teria atendido aos requisitos da legislação, quais sejam: (i) não atualizá-los monetariamente (art. 13 da Lei nº 10.833/2003); e (ii) prazo de 5 (cinco) anos para utilização dos créditos (art. 1º do Decreto nº 20.910/1932).

(...) a legislação aplicável (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e Decreto nº 20.910/32) não prevê em nenhum momento que para se apropriar extemporaneamente de créditos de PIS e COFINS o contribuinte deve retificar o DACON e a DCTF do período em que a despesa ocorreu.

#### **G) Dos Pedidos**

- (i) seja declarado nulo o despacho decisório com base nas nulidades apontadas pela Requerente;
- (ii) caso não se entenda pela nulidade, que sejam integralmente reconhecidos os créditos da contribuição ao PIS e da Cofins apropriados, com o deferimento do pedido de ressarcimento.

Em sessão realizada no dia 18/05/2016, Resolução 12.000.643, 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. 1.308 e 1.309:

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. 1.505 a 1.534, 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. 1501).

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. 1502).

#### **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.

**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 entanto, totalizou em vendas no trimestre, somente para a

contribuinte, R\$ 10.346.491,22.
<b>d) Comércio de Cereais e Transportes Halley Ltda ME, CNPJ 10.560.783/0001-11</b> A empresa nunca apresentou DIPJ, DACON ou DCTF, tendo vendido mais de R\$ 1.000.000,00, apenas nesse trimestre, para interessada.
<b>e) D. F. Teodoro, CNPJ 10.466.322/0001-84</b> As vendas nesse trimestre totalizaram R\$ 7.581.094,22, porém a empresa não apresentou DACON, DCTF, bem como, sempre apresentou DIPJ como inativa.
<b>f) D. G. da Silva Café, CNPJ 13.603.243/0001-66</b> Não apresentou DCTF, DACON e na DIPJ consta como inativa, no entanto no período em análise totalizou R\$ 12.223.329,32 em vendas..
<b>g) Grande Minas Comércio de Café Ltda, CNPJ 05.609.148/0001-41</b> 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.
<b>h) Grão Suldeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda, CNPJ 10.947.249/0001-62</b> Não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS. Apresentou DACON com base de cálculo zerada, informando apenas Receita de Exportação. Do mesmo modo, na Ficha 06ª da DIPJ informa vendas apenas a comercial exportadora, incluindo entre os compradores o contribuinte em questão. Em consulta ao sistema GFIPWEB foram encontradas informações relativas ao período: a empresa informou dois trabalhadores, apenas um na situação de empregado. No entanto, ao informar vendas apenas a comerciais exportadoras, não estaria sujeita a incidência do PIS e da COFINS, por serem consideradas receitas de exportação. Caminhando no sentido oposto, as compras não gerariam créditos por tratar-se de mercadoria adquirida com fim específico de exportação.
<b>i) Gomes e Faria Comércio Atacadista de Café Ltda (Império Comércio atacadista de Café Ltda), CNPJ 11.322.452/0001-06</b> 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. Apresentou DACON informando apurar na PIS e COFINS no apenas no Regime Cumulativo. Não houve recolhimento de PIS e COFINS no período. Em consulta ao sistema GFIPWEB foi confirmada apenas a existência de um trabalhador na empresa, com vínculo societário. A empresa teve seus documentos fiscais dos anos de 2009, 2010 e 2011 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.
<b>j) J. H. Tardin Faria, CNPJ 13.227.697/0001-80</b> A empresa informou possuir 0 empregados na DIPJ. Informou pagamento de DARF com código de receitas 6912 e 5856 (PIS e COFINS não-cumulativos respectivamente) apenas no mês de setembro. Apresentou DACON zerado nos meses de julho, agosto e setembro. Em consulta ao sistema GFIPWEB consta apenas informação de um trabalhador com vínculo societário.

<p><b>k) J. Ubaldo Bernardo, CNPJ 02.602.900/0001-34</b> 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 1 empregado na DIPJ. Apresentou DACON zerado, apesar de ter apresentado vendas de quase R\$6.000.000,00 nos meses de julho e agosto de 2016. Não apresentou DCTF no período. Em consulta a GFIP constam três trabalhadores vinculados, apenas um na condição de empregado.</p>
<p><b>l) JCM Comércio de Café Ltda, CNPJ 11.371.807/0001-57</b> Não apresentou DACON, DCTF, apresentou DIPJ inativos e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos. Apresentou vendas para o interessado superiores a R\$ 5.000.000,00, no trimestre em análise.</p>
<p><b>m) Murilo José Guilherme, CNPJ 13.045.678/0001-32</b> Não apresentou DCTF, nem DACON e apresentou DIPJ de inativa.</p>
<p><b>n) Ogeex Comércio e Exportação de Café, CNPJ 03.922.159/0001-51</b> 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.</p>
<p><b>o) R &amp; G Comércio de Café Ltda, CNPJ 06.257.017/0001-05</b> Não apresentou DCTF, e apresentou DIPJ pelo Lucro Presumido e DACON (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\$ 11.000.000,00 para a interessada.</p>
<p><b>p) Rondônia Indústria e Comércio de Café Ltda, CNPJ 10.552.440/0001-05</b> A empresa apresentou DIPJ pelo Lucro Presumido, informando 0 empregados. Informou em DCTF e DACON apurar PIS e COFINS apenas pelo Regime Cumulativo. Apresentou DACON zerada. A partir de 2012 apresentou DIPJ como inativa. Não efetuou recolhimento de tributos no período.</p>
<p><b>q) Terra Mineira Com e Serviços Ltda, CNPJ 10.933.641/0001-52</b> Sempre apresentou DIPJ de inativa. Não apresentou DACON, nem DCTF. Apresentou volume de vendas superior a R\$ 5.000.000,00 no trimestre em análise.</p>
<p><b>r) Weberton do Carmo Caliani, CNPJ 12.011.188/0001-52</b> Não apresentou DCTF, DACON e apresentou DIPJ de inativa no período. Não efetuou recolhimento de tributos. Apresentou vendas superiores a R\$ 7.000.000,00.</p>
<p><b>s) S F Gomes, CNPJ 10.258.304/0001-07 (Comércio e Exportação de Café Grão Forte Ltda)</b> Apresentou DIPJ zerada, informando possuir 0 empregados. Apresentou DCTF zerada. Não recolheu tributos no período. 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 DACON aquisições em valores superiores aos das vendas, e por isso, normalmente não é gerado valor a pagar. A empresa não possui filiais, apenas matriz, sem estrutura para armazenamento, localizada no Espírito Santo.</p>

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 n.º 2.158-35/2001), estas não geram créditos por força do art. 3.º, § 2.º, inciso II, da Lei n.º 10.833.

A vedação à apuração de créditos estabelecida pelo art.3.º, §2.º, inciso II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 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 n.º 2.158-35, de 2001, e no art.17 da Lei n.º 10.684, de 2003, “abrangem somente a determinação do *quantum* debeat das contribuições”, essas exclusões exterminam completamente o quantum debeat 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 n.º 5.172, de 1966) em seus artigos 111 e 176.

### Item 3

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

### Item 5

Informa que no trimestre em análise foram confirmadas inconsistências nas glosas referentes à energia elétrica no mês de agosto, sendo juntada nova planilha, fl. 1.504 (“Recomposição do DACON”), em substituição à planilha “Apuração de Créditos – fl. 1.199.

Em relação ao mês de julho, foi mantida a glosa no valor de R\$ 72.905,85, tendo em vista que as notas fiscais apresentadas para comprovar o gasto de energia elétrica se referiam a períodos diversos daquele em que foi efetuada a apropriação do crédito.

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 n.º 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. 1340/1367).

De modo diverso, parte das notas apresentadas, inicialmente vinculadas as glosas de energia elétrica nos meses de outubro e novembro de 2011, referem-se a energia consumida nos meses de agosto e setembro de 2011, conforme cópias das notas acostadas ao processo (fls. 1340/1367) e consoante tabela a seguir:

Nº NF	Valor	Mês de Consumo
3595	6.872,08	Agosto de 2011
	<b>TOTAL</b>	<b>6.872,08</b>
0071	3.437,51	Setembro de 2011
0072	1.344,94	Setembro de 2011
0073	6.255,03	Setembro de 2011
0074	4.887,64	Setembro de 2011
	<b>TOTAL</b>	<b>15.925,12</b>

O quadro resumo abaixo traz os valores das glosas e valores adicionados às bases de cálculo após as diligências:

Mês	Glosa antes Diligência	Glosa após Diligência	Valores Adicionados após Diligência
Julho	72.905,85	72.905,85	xx
Agosto	xx	xx	6.872,08
Setembro	xx	xx	15.925,12

A tabela “Recomposição do DACON” de fls. 1504 do presente processo traz os valores apurados para a COFINS não-cumulativa do 3º trimestre de 2011.

Diante de todo o exposto, reconheço o valor o direito creditório referente à COFINS não cumulativa do 3º trimestre de 2011, no montante de R\$ 11.226.797,82 (onze milhões, duzentos e vinte e seis mil, setecentos e noventa e sete reais e oitenta e dois centavos).

A empresa apresentou “manifestação à diligência”, fls. 1.541 a 1.578, a qual relacionamos, resumidamente, os principais argumentos:

1) Preliminarmente a empresa volta a acusar a fiscalização de ofensa ao artigo 142 do CTN, pois não teria seguido seus preceitos quando da formulação do despacho decisório, e quando da Resposta à Diligência:

(...) remetido os autos para diligência, a D. Autoridade Fiscal se limitou, novamente, a trazer argumentos acerca da sua **suspeita** acerca da existência de eventual esquema fraudador, bem assim acerca de eventual indício de ausência de pagamento pelas empresas fornecedoras.

Ora, fica claro que referidas irregularidades (caso efetivamente tenham ocorrido), comprova apenas que os fornecedores são passíveis de autuação por não cumprimento de obrigação principal ou não cumprimento de obrigação acessória. NADA ALÉM!

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: TODOS os fornecedores eram aptos à época das operações realizadas com Requerente, sendo que hoje 19 dos 21 fornecedores continuam com o CNPJ ativo e regular junto à Receita Federal do Brasil.

Ou seja, mesmo após a solicitação da r. decisão que determinou a diligência para a D. Autoridade Fiscal comprovasse (i) a inidoneidade dos fornecedores e (ii) a existência de simulação na operação, os argumentos apresentados no presente processo nem de longe comprovam a inidoneidade dos fornecedores, ponto fulcral da acusação fiscal e cuja comprovação é ônus da autoridade fiscal.

2) No mérito a empresa 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.

Fica claro que não há qualquer lógica na linha de argumentação adotada pela D. Autoridade Fiscal. Isso porque, não pode a D. Autoridade Fiscal "presumir" que determinadas empresas foram declaradas inidôneas sem um ato administrativo validando referida presunção.

Saliente-se, ainda, que mesmo que fosse possível suportar eventual tese acerca da inidoneidade dos fornecedores da Requerente (o que se admite apenas a título argumentativo) ainda assim, fato é que os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS apropriados seriam legítimos, uma vez que a Requerente comprovou a efetividade da operação sendo considerada terceira de boa-fé.

Ademais, outro ponto que demonstra a boa-fé da Requerente são os relatórios SINTEGRAS emitidos, anteriores às operações ora analisadas, e comprovam a regularidade de seus fornecedores para a realização de operações mercantis.

Importante destacar que, em nenhum momento, fora mencionado a possibilidade de a Requerente não ter recebido as mercadorias. Da análise de todo o processo administrativo, fica claro que se fechou o ciclo de uma transação comercial.

3) A fiscalizada também se insurge contra o que alega ser alteração de critério jurídico por parte da autoridade fiscal, quando esta informa que as glosas dos créditos referentes às mercadorias adquiridas para revenda da empresa Grão Sudeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda. não gerariam direito ao crédito das contribuições por se tratarem de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação.

Assim, verifica-se que o novo fundamento apresentado pela D. Autoridade Fiscal acerca da impossibilidade de crédito das mercadorias adquiridas da empresa Grão Sudeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda., não merece prosperar sob patente afronta ao artigo 146 do CTN, bem como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de forma que não faltam razões para que seja anulado o lançamento fiscal ora combatido, o qual privilegia a insegurança jurídica.

(...) conforme se comprova da análise da Nota Fiscal de venda das mercadorias nº 1620, há expressa previsão pela empresa de que a operação está sujeita à incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, não havendo qualquer indicação que a mercadoria estaria sujeita à isenção em razão da venda com fim específico de exportação.

4) A empresa contesta a conclusão da fiscalização a respeito da glosa de créditos das aquisições de café da Cooperativa Agrícola de Jaguaré ("COCCAPI"), que se fundamentou no fato da exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS dos valores repassados aos associados consistir em uma isenção tributária, e, portanto, incabível a apropriação de crédito das contribuições por força do art. 3º, §2º, II, da Lei nº 10.833/03.

Cumpramos informar que a própria Receita Federal, por meio da Solução COSIT nº 65, de 10 de março de 2014, confirmou referido entendimento, de modo a conceder o crédito relativo às aquisições de produtos junto a cooperativas.

(...) considerando que a COCCAPI se trata de cooperativa agroindustrial, conforme comprovado pela própria D. Autoridade Fiscal, a Requerente tem direito ao crédito em relação às aquisições de café, de modo que, não há o que se falar na possibilidade de equiparação pretendida pela D. Autoridade Fiscal da exclusão da base de cálculo com isenção tributária.

5) Sobre as glosas de créditos relacionados a dispêndios com energia elétrica, afirma que a despeito do reconhecimento/revisão dos valores por parte da fiscalização nos meses de agosto e setembro, não concorda com a manutenção da glosa em relação a julho.

(...) não merece prosperar os fundamentos utilizados pela D. Autoridade Fiscal, uma vez que o aproveitamento extemporâneo de créditos no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS está expressamente previsto em lei, mais especificamente, no §4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03...

Especificamente no que concerne a essa negativa de apropriação de crédito em duplicidade, a Requerente ressalta que não se apropriou de qualquer valor relacionado a essas contas de energia, conforme comprova-se DACON dos períodos eferentes às notas fiscais ora discutidas (Doc. 02).

(...) os créditos apropriados extemporaneamente foram lançados pelos seus valores originais, sem sofrer atualização monetária pela Taxa SELIC, conforme requisito previsto pelo art. 13 da Lei nº 10.833/03.

6) Por fim defende a aceitação da petição como complementação à sua manifestação, entendendo que deve ser declarado nulo o despacho decisório, e caso não se entenda pela nulidade, que se reconheça integralmente os créditos das contribuições ao PIS e da COFINS, informados em seu pedido de ressarcimento. Promove, ainda a juntada dos documentos que comprovariam a sua boa-fé na aquisição dos produtos para a revenda, e o DACON.

Ato contínuo, a DRJ-RIO DE JANEIRO (RJ) julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

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.

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

É exigida a entrega de DACTON e DCTF retificadores, acompanhado da escrituração contábil pertinente, quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da contribuição em pedido de ressarcimento/compensação.

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 reconhecido parcialmente.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Manifestação de Inconformidade quanto as glosas subsistentes.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento da Cofins não-cumulativa vinculados ao mercado externo do 3º trimestre de 2011, no valor total de R\$ 37.028.930,77, com pedidos de compensações atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para a COFINS. Após o julgamento de primeira instância administrativa, restaram controversos os seguintes itens:

- a) método de apuração dos créditos das contribuições-operações de exportação;
- b) enquadramento do palete e caixas de papelão como insumos;
- c) frete na aquisição de produtos com fim específico de exportação;
- d) frete na transferência entre estabelecimentos;
- e) frete na aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido;
- f) glosa de créditos de mercadorias adquiridas para revenda; e
- g) glosa de energia elétrica e de creditamentos extemporâneos

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho, bem como à revenda de commodities, tanto no mercado interno quanto para o mercado externo (exportação de grãos).

Feitas essas considerações para facilitar a compreensão das matérias em debate, passa-se à análise dos créditos glosados em seus argumentos de preliminares e mérito.

### Preliminares

#### 1. Da ausência de créditos não contestados

Nesse tópico, aduz a Recorrente que a decisão recorrida teria declarado a preclusão das glosas relativas ao “crédito Presumido-soja e caroço de algodão” e “aluguéis de prédios/máquinas e equipamentos”, mas que, segundo seu entendimento, não ocorreu a preclusão a nenhum dos temas objeto do processo. Esclarece que a despeito de não ter apresentado questões de mérito relacionadas aos pontos indicados acima, fato é que impugnou e contestou as referidas glosas por meio de preliminares que, quando providas, cancelarão também os referidos itens do lançamento.

Entendo que de fato ocorreu a preclusão quanto as argumentações de mérito sobre as citadas glosas, que não poderão mais ser alegadas nessa fase processual. Por certo, quanto as preliminares, se elas tiverem potencial para se declarar a nulidade do despacho decisório ou acórdão recorrido, logicamente, a decisão atinge todos os itens glosados, incluindo aqueles itens não contestados em seu mérito.

Desse modo, não vejo como prover qualquer alteração no acórdão recorrido nesse sentido, mas apenas prestar esse esclarecimento.

## **2. Nulidade da decisão recorrida em virtude de ausência de fundamentação**

Nesse tópico, a Recorrente pugna pelo reconhecimento da ausência de fundamentação no acórdão recorrido por não terem sido enfrentados os diversos fundamentos apresentados pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade e Manifestação à Diligência Fiscal os quais, segundo seu entendimento, seriam suficientes para comprovar a impropriedade da autuação, bem como pela ausência de apreciação dos documentos acostados aos autos do presente processo administrativo que comprova as alegações da Recorrente.

Nesse passo, ainda, discorre sobre as razões do pedido de nulidade do acórdão recorrido, por vezes, adentrando e confundindo com as matérias relativas ao mérito, que neste voto serão oportunamente analisadas, mas, por enquanto, a análise deste tópico deve-se ater se houve fundamentação insuficiente na decisão contida no acórdão recorrido.

Quanto à decisão recorrida, pela leitura do seu conteúdo, percebe-se que houve o enfrentamento das questões de mérito e preliminares suscitadas pela Recorrente. Foram analisados os fatos apurados em confronto com a legislação tributária que rege a matéria, chegando-se a decisão final proferida no acórdão, devidamente fundamentada.

Como é cediço, o Julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir uma valoração das provas presentes nos autos diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional e considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa.

Assim, não obstante a recorrente não concordar com as conclusões tomadas pelo julgador *a quo*, resta evidente que a decisão proferida não padece do vício de falta de motivação, devendo ser afastada essa preliminar.

Assim, pelos motivos expostos, não acolho o pleito de nulidade da decisão recorrida.

## **3. A violação do art.142 do CTN**

Argumenta a Recorrente que a Fiscalização não cumpriu ao determinado no art.142 do CTN, mormente porque tanto o despacho decisório como a manifestação da diligência fiscal, prescindiram de uma análise e embasamento técnico-jurídico que permitissem a correta ligação entre os fatos discutidos e o direito de crédito pleiteado.

Afirma, ainda, que a Autoridade Fiscal embasou a negativa dos créditos em presunções não autorizadas em lei e sem qualquer embasamento probatório. O despacho

decisório tem fundamentação basicamente apoiada em “suspeita” de ocorrência de eventual esquema fraudador, bem como acerca de eventual indício de ausência de pagamento pelas empresas fornecedoras café cru e algodão em pluma. Não se trouxe aos autos qualquer prova específica acerca do envolvimento da Recorrente em qualquer um dos esquemas de fraudes apurados pela Polícia Federal e Receita Federal. Além disso, após mais de 5 anos fatos aqui discutidos, inexistente ato declaratório que tenha declarado como inidôneas as empresas com as quais a empresa operou no ano de 2011.

Neste tópico, como se percebe, a recorrente pleiteia pelo reconhecimento de nulidade do lançamento por impossibilidade de utilização da presunção. Tais presunções seriam, exatamente, de que a empresa teria adquirido mercadorias dos pseudoatacadistas de modo fraudulento. Entendo que essa questão se confunde com o mérito e, portanto, será examinada juntamente com os tópicos das glosas efetuadas.

## Mérito

### 1. Método de apuração dos créditos das contribuições-operações de exportação

Nesse tópico, a Autoridade Fiscal concluiu que as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito das contribuições ao PIS e a COFINS, conforme vedação constante do §4º do art.6º, da Lei nº10.833/03.

A Recorrente sustenta que não se pode excluir das receitas decorrentes de operações com fim específico de exportação do cômputo do rateio proporcional. Contrariamente ao entendido na decisão recorrida, o §4º do art.6º, da Lei nº10.833/03, deve ser interpretado no sentido de que a vedação ao crédito da contribuição ao PIS e a COFINS somente alcança as aquisições das mercadorias destinadas à exportação, sendo autorizado o creditamento das contribuições em relação às despesas incorridas pela Recorrente, tais como frete, armazenagem, energia elétrica e insumos, uma vez que tais operações encontram-se normalmente sujeitas à incidência das contribuições.

Defende ainda que negar o direito ao crédito das receitas de exportação para fins do rateio proporcional significaria: (i) negar o impulso à balança comercial que referidas operações representam para o país; e (ii) tolher o direito legal das empresas comerciais exportadoras (como no caso a ora Requerente) de ter suas exportações incentivadas.

Conclui afirmando que o objetivo da legislação é desonerar as exportações, e que se não fosse assim, as empresas exportadoras acumulariam um enorme ônus da contribuição ao PIS e à Cofins, o que fere o princípio da não cumulatividade e a regra de desoneração das exportações prevista na Constituição Federal. E assim, em relação à regra restritiva do § 4º do art. 6 da Lei nº 10.833/2003 (anteriormente transcrito) deveria ser buscada uma interpretação teleológica – ou finalística – do dispositivo legal.

Em que pesem as considerações da Recorrente, observa-se no presente caso que há vedação expressa quanto à apropriação de créditos vinculados a receita de exportação, conforme dispõe o §4º do art.6º, da Lei nº10.833/03, *in verbis*:

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 domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

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.

§ 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:**

(...)

**III nos §§ 3 e 4º do art. 6º desta Lei.**

(grifos e negritos nossos)

Tal vedação se assenta no fato de que o crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa, e permitir nova apropriação geraria distorções na mesma.

Ademais, nos termos do artigo 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, não podendo a Autoridade Fiscal, por força vinculante do parágrafo único do art. 142 do mesmo CTN, buscar outra forma de interpretação.

Quanto as argumentações da Recorrente referentes a constitucionalidade do referido dispositivo não são conhecidas no presente voto por se constituírem em matérias que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º, não podem ser analisadas pelas turmas deste colegiado.

Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, de observância obrigatória pelos componentes deste Colegiado.

Dessa forma, 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, por expressa vedação legal.

## **2. Bens utilizados como insumos**

A Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas parcialmente pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão da maioria das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

### **REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

### **CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao

comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade** ou **relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

**Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.**

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

## **2.1. Enquadramento dos paletes e caixas de papelão como insumos**

Explica a recorrente que a Fiscalização glosou créditos de aquisições de paletes e caixas de papelão, cuja utilização é compor a embalagem do produto para a acomodação ou transporte de carga. Os grãos, óleos, bem como outras commodities, produzidos e comercializados pela Recorrente, são extremamente delicados, sujeitos à perda de suas propriedades caso sejam amassados, por exemplo. Em razão da fragilidade, esses bens

---

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

produzidos são extremamente suscetíveis aos efeitos da pressão, tendo em vista que as mercadorias são transportadas em grande quantidade, o que exige que seu transporte seja feito de modo a preservá-los de qualquer dano, Assim, a fim de que seus produtos não sofram deterioração ou até mesmo perda durante o transporte, a recorrente adquire paletes e caixas de papelão, sobre os quais os produtos são acondicionados e remetidos para os seus clientes.

Conclui a recorrente afirmando que tais acessórios são essenciais ao processo produtivo da empresa, na medida em que compõem o produto comercializado como embalagem e, sem eles, o produto final não será entregue em condições de uso ou sequer será entregue.

No caso, percebe-se que os paletes e caixas de papelão são essenciais no processo produtivo da empresa, uma vez que são utilizados para movimentar e manter a integridade dos produtos fabricados, compondo a embalagem do produto fabricado.

Nesse mesmo sentido, é a jurisprudência das turmas do CARF, destacando-se os seguintes julgados:

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS Os pallets são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

(Acórdão n.º 3301-004.056 do Processo 10983.911352/2011-91, sessão realizada em 27 de setembro de 2017)

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO. PALETES. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

A respeito de paletes, encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esse insumo, quais sejam: i) a importância dos paletes para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

(Acórdão n.º 3402004.954 do Processo 10835.722067/2013-62, sessão realizada em 28 de fevereiro de 2018)

O STJ também reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253), tal como ocorre no presente caso. Abaixo, reproduz-se a ementa sintetizadora do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N.10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

**2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.**

(negritos nossos)

Em conclusão, por atenderem as condições a seguir listadas, os paletes e caixas de papelão devem ser considerados insumos:

- i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos fabricados, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; e
- ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte.

Por tais motivos, deve ser cancelada a glosa relativa aos créditos com paletes e caixas de papelão.

## **2.2. Frete na aquisição de produtos com fim específico de exportação**

Essa glosa, segundo a Recorrente, não merece prosperar, pois, ao contrário da tributação das mercadorias adquiridas, o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e sujeito, portanto, à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portanto, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos.

Em que pesem as considerações da Recorrente, observa-se no presente caso que há vedação expressa quanto à apropriação de créditos vinculados a receita de exportação, conforme dispõe o §4º do art.6º, da Lei nº10.833/03, *in verbis*:

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 domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

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.

§ 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:**

(...)

**III nos §§ 3 e 4º do art. 6º desta Lei.**

(grifos e negritos nossos)

Tal vedação se assenta no fato de que o crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa, e permitir nova apropriação geraria distorções na mesma.

Ademais, nos termos do artigo 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, não podendo a Autoridade Fiscal, por força vinculante do parágrafo único do art. 142 do mesmo CTN, buscar outra forma de interpretação.

Quanto as argumentações da Recorrente referentes a constitucionalidade do referido dispositivo não são conhecidas no presente voto por se constituírem em matérias que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º, não podem ser analisadas pelas turmas deste colegiado.

Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, de observância obrigatória pelos componentes deste Colegiado.

Dessa forma, não deve ser aceita a possibilidade de se calcular créditos vinculados às aquisições de produtos com o fim específico de exportação, por expressa vedação legal.

### **2.3. Frete na transferência entre estabelecimentos**

Segundo o despacho decisório, por falta de previsão legal, foram glosadas as despesas com fretes nas operações de transferência de mercadorias.

No recurso ora analisado, a Recorrente alegou que tais despesas tratam de fretes incorridos nas transferências de produtos acabados entre os seus estabelecimentos e que a

jurisprudência reconhece a possibilidade de creditamento. Afirma que, assim como os fretes entre estabelecimentos do mesmo titular para transferência de insumos utilizados na produção, os fretes nas transferências de mercadorias acabadas destinadas à venda também seriam passíveis de creditamento. No seu entendimento tal creditamento estaria previsto nos incisos I ou IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003 (replicados na Lei n.º 10.637/2002 por força do art. 15 da Lei n.º 10.833/2003).

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto n.º 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei n.º 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei n.º 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei n.º 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa,

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão n.º 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de

produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

**Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem**

**transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.**

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ n.º 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

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

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

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências entre estabelecimentos.

#### **2.4. Frete na aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido**

Nesse tópico, a Fiscalização entendeu que deveria ser autorizado o crédito sobre os fretes na aquisição de insumo, por integrarem o custo de produção, mas não reconhece o crédito com valor integral já que o frete incidiu na aquisição de mercadorias sujeitas a sistemática do crédito presumido. Afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999, fazendo jus às mesmas alíquotas incidentes na mercadoria. Portanto, estando a mercadoria sujeita a alíquotas reduzidas do crédito presumido, o frete a ela vinculado geraria direito ao crédito com as mesmas alíquotas, excluindo os valores da base de cálculo do crédito integral, pois, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, de acordo com o art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. Transcreve-se o conteúdo desse dispositivo:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos

desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, CALCULADO SOBRE O VALOR DOS BENS referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.**

**§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:**

**I cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)**

**II pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e**

**III pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)**

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

**§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:**

**I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e**

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

(negritos nossos)

Observa-se que o dispositivo transcrito não impede o creditamento integral em relação ao frete, mas tão somente trata do creditamento reduzido com relação aos bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no caput e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado "*sobre o valor dos bens*" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela Fiscalização, Não se admitindo confundir, assim, as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

Dessa forma, tratando-se de um serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, ou onerado com alíquotas reduzidas, as despesas com frete comprovadamente oneradas pelas contribuições e arcadas pela empresa devem ser apropriadas no regime da não

cumulatividade, na condição de serviços utilizados como insumos também essenciais ao processo produtivo em sua integralidade.

Nesse mesmo sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.625/2004.

(Acórdão n.º 3402005.596– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 26 de setembro de 2018, de relatoria da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne)

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão n.º 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão n.º 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Assim, com essa motivação, deve ser reconhecido o crédito integral sobre os fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido, constante das fls. 1.193.

### 3. Glosa de créditos de mercadorias adquiridas para revenda

A temática abordada nesse tópico tem sido costumeira nas turmas colegiadas do CARF nos últimos anos, referindo-se a glosa de créditos da Contribuição para a COFINS não cumulativa, apurados no 4º trimestre de 2011 e calculados sobre a aquisição de café cru de pessoas jurídicas consideradas de “fachada”.

Os elementos fáticos da acusação fiscal são decorrentes de documentos obtidos a partir das investigações originadas na operação fiscal **TEMPO DE COLHEITA** deflagrada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES, da operação **ROBUSTA**, fruto da parceria entre o Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal, bem como da operação **GHOST COFFEE**, igualmente deflagrada pela Receita Federal do Brasil e pela Polícia Federal, que direcionou esforços para a atuação das exportadoras de café no interior de Minas Gerais.

As glosas dos créditos básicos tiveram como fundamento a simulação de operações de compra de café de produtores rurais (pessoas físicas), mediante a utilização de pessoas jurídicas fictícias e/ou criadas com o fim específico de simular as compras como se

fossem destas, com vistas a gerar créditos integrais destas contribuições, ao invés do crédito presumido que assegurava ao comprador o direito de apropriação apenas da parcela do crédito presumido agropecuário, no valor equivalente a 35% (trinta e cinco por cento) do valor crédito integral normal, previsto no art. 8º, § 3º, III, da Lei 10.925/2004 e no art. 3º, I e II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Explica a Fiscalização, que a atividade das referidas pessoas jurídicas de “fachada”, denominadas de “noteiras”, era de verdadeira “fábrica de notas fiscais” para acobertar operação de venda de grãos de café, com o nítido objetivo de gerar artificialmente créditos integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para as pessoas jurídicas adquirentes das respectivas notas fiscais, dentre as quais se inclui a recorrente. Segue a representação gráfica do esquema fraudulento elaborado pela Auditoria Fiscal:



Nesse passo, visando comprovar essas operações fraudulentas, observa-se que a Auditoria Fiscal trouxe uma descrição detalhada da dinâmica do esquema na compra do café. Além disso, em sede de diligência fiscal, solicitada pela DRJ, a Fiscalização apresentou o resultado da situação fiscal de cada fornecedor de café da empresa recorrente, na qual constatou-se a ausência de recolhimentos de tributos, de cumprimento de obrigações acessórias (DIPJ, DACON e DCTF) e incompatibilidade de recursos humanos com o faturamento, que levaram a conclusão da prática de interposição fraudulenta nas operações de vendas das empresas, a saber:

**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.

**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 2011A 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\$ 1.000.000,00, apenas nesse trimestre, para interessada.

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

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.

**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, pag. 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, Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

**h) Grão Suldeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda, CNPJ 10.947.249/0001-62**

Apresentou DACON com base de cálculo zerada, informando apenas Receita de Exportação. Do mesmo modo, na Ficha 06ª da DIPJ informa vendas apenas a comercial exportadora, incluindo entre os compradores o contribuinte em questão. Na DIPJ informa ainda possuir 0 empregados. Em consulta ao sistema GFIPWEB foram encontradas informações relativas ao período: a empresa informou dois trabalhadores, apenas um na situação de empregado. Não efetuou nenhum, recolhimento de PIS e COFINS no período. No entanto, ao informar vendas apenas a comerciais exportadoras, não estaria sujeita a incidência do PIS e da COFINS, por serem consideradas receitas de exportação.

**i) 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.

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

A empresa informou possuir 0 empregados na DIPJ. Informou pagamento de DARF com código de receitas 6912 e 5856 (PIS e COFINS não-cumulativos respectivamente) apenas no mês de setembro. Apresentou DACON zerado nos meses de julho, agosto e setembro. Em consulta ao sistema GFIPWEB consta apenas informação de um trabalhador com vínculo societário.

**k) 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 1 (um) empregado na DIPJ. Em consulta a GFIP constam três trabalhadores vinculados, apenas um na condição de empregado. Apresentou DACON zerado. Não apresentou DCTF no período, nem efetuou pagamentos de tributos.

**l) 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.

**m) Murilo José Guilherme, CNPJ 13.045.678/0001-32**

Não apresentou DCTF, nem DACON e apresentou DIPJ de inativa.

**n) 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 inaptação 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.

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

Não apresentou DCTF, e apresentou DIPJ pelo Lucro Presumido e DACON (Regime Cumulativo) zeradas no período. Não efetuou recolhimento de tributos no período. Informou possuir 0 empregados na DIPJ.

**p) Rondônia Indústria e Comércio de Café Ltda, CNPJ 10.552.440/0001-05**

A empresa apresentou DIPJ pelo Lucro Presumido, informando 0 empregados. Informou em DCTF e DACON apurar PIS e COFINS apenas pelo Regime Cumulativo. Apresentou DACON zerada. A partir de 2012 apresentou DIPJ como inativa. Não efetuou recolhimento de tributos no período.

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

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

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

Não apresentou DCTF, DACON e apresentou DIPJ de inativa no período. Não efetuou recolhimento de tributos.

**s) 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 DACON 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, e fica localizada no Espírito Santo.

A recorrente, por outro lado, alega que a Fiscalização presumiu, sem nenhuma prova, a inidoneidade dos fornecedores, vez que todos os fornecedores eram aptos à época da aquisição das mercadorias pela recorrente, fato comprovado pelos extratos de consulta do SINTEGRA, realizada na mesma ou em data próxima a compra. Além disso, afirma que em nenhum momento nos autos fica caracterizada a má fé da recorrente nas aquisições, mas, ao contrário, a boa fé é demonstrada pela comprovação da efetividade de ocorrência das compras (pagamento e recebimento das mercadorias), bem como porque adotou todas as medidas para certificar-se da idoneidade do seu fornecedor. Para reforçar esse entendimento, cita julgado do STJ de caso semelhante, em sede de recurso repetitivo, no qual o colegiado é categórico ao dispor que *“o comerciante de boa fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação”*.

Pois bem, exposta a questão fática-jurídica que envolve essa glosa, tem-se, no caso, que a questão colocada ao Colegiado é de prova, resumindo-se quanto a ocorrência de fraude nas operações com o café cru, bem como, de que a Recorrente tenha efetivamente participado dessa fraude ou dela tivesse ciência.

Inicialmente, cabe frisar que não é matéria controversa nos autos a comprovação da efetividade de ocorrência das operações de venda, pois segundo a recorrente foram apresentados todos os comprovantes de pagamentos e do recebimento da mercadoria. Tal fato em nenhum momento foi questionado na Informação Fiscal elaborada pela Autoridade Fiscal e ratificado pelo julgador *a quo* no acórdão recorrido.

Quanto a ocorrência de fraude nas operações com café, entendo que foi suficientemente provada pela Fiscalização, vez que esta trouxe aos autos elementos de provas que comprovam a interposição fraudulenta de terceiros na venda do café. A Fiscalização, tanto na Informação Fiscal que serviu de base para o Despacho Decisório, como no Relatório de Diligência Fiscal, detalha o *modus operandis* no qual, por meio de simulação, ocorreram operações de compra de café de produtores rurais (pessoas físicas), mediante a utilização de pessoas jurídicas interpostas com o fim específico de simular as compras como se fossem destas, com vistas a gerar créditos integrais destas contribuições. Além disso, restou demonstrado que os pseudoatacadistas não tinham capacidade financeira, nem espaços físicos, que permitissem tais operações, e ainda que a maioria deles tinha situação irregular perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme antes demonstrado.

No tocante a situação desses fornecedores de café, vale mencionar a descrição feita pela Auditoria Fiscal:

31. 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.

32. 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.

33. Não é de forma alguma razoável supor que exista normalidade em se encontrar reiteradamente empresas atuando no mesmo ramo e na mesma região que faturam milhões de reais no ano em vendas de café e que nunca recolheram tributo algum para os cofres públicos, sejam Pis/Pasep e Cofins ou quaisquer outros.

A situação exposta demonstra claramente a existência de fraude na compra de café, embasada por um conjunto de provas, reforçados por atos declaratórios executivos ou de súmula administrativa de documentação tributariamente ineficaz editados, e em descrição detalhada feita pela Auditoria Fiscal dos mecanismos utilizados nesse ramo de atividade cafeeira para a criação de créditos artificiais das referidas contribuições, visando beneficiar os compradores do café.

Ressalta-se que os processos administrativos tributários que formalizaram as decisões do Fisco nesse sentido têm sido confirmados nas turmas do CARF, como demonstram as ementas parciais dos acórdãos abaixo citados:

#### SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO. VENDA DE CAFÉ. CREDITAMENTO

Comprovada a aquisição de café, de fato, de pessoas físicas, quando os documentos apontavam para uma intermediação por pessoa jurídica, incabível o creditamento integral das contribuições, sendo válida apenas a tomada do crédito presumido pela aquisição de pessoas físicas.

(Acórdão nº3402006.709 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz Relatora, Sessão de 18 de junho de 2019)

#### FRAUDE NA VENDA DE CAFÉ EM GRÃO. COMPROVADA A SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO DE COMPRA. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO. MANUTENÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO DISSIMULADO. POSSIBILIDADE.

Uma vez comprovada, com provas robustas colacionadas aos autos, a existência da fraude nas operações de aquisição de café em grão mediante simulação de compra realizadas de pessoas jurídicas inexistentes de fato (“pseudoatacadistas” ou “noteiras”) e a dissimulação da real operação de compra do produtor rural, pessoa física, com o fim exclusivo de se apropriar do valor integral do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, desconsidera-se operação de compra simulada e mantém-se a operação de compra dissimulada, por ser válida na substância e na forma.

#### REGIME NÃO CUMULATIVO. REAL AQUISIÇÃO DE CAFÉ EM GRÃO DE PESSOA FÍSICA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA JURÍDICA INIDÔNEA. COMPROVADA A SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO DE INTERMEDIAÇÃO. GLOSA DA PARCELA DO CRÉDITO NORMAL EXCEDENTE AO CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.

Não é admissível a apropriação do valor integral do crédito normal da Contribuição para o PIS/Pasep, mas apenas da parcela do crédito presumido agropecuário, se comprovado nos autos que o negócio jurídico real de aquisição do café em grão foi celebrado entre o produtor rural, pessoa física, e a contribuinte e que as operações de compra entre as pessoas jurídicas inidôneas e a contribuinte, acobertadas por notas fiscais “compradas” no mercado negro do referido documento, foram simuladas com a finalidade exclusiva de gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

(acórdão n.º 3302007.255 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Sessão de 18 de junho de 2019)

Ultrapassada a questão da comprovação da fraude na venda do café, é preciso analisar se os elementos de prova são suficientes para comprovar a efetiva ciência ou participação da Recorrente na fraude.

Acerca da possibilidade de se imputar as consequências da fraude identificada a um terceiro (comprador), vale mencionar, por bem abordá-la, trecho do voto da Conselheira Tatiana Josefovitz Belisário, em análise de caso semelhante, constante do acórdão n.º 3201003.038, que reproduzo, com a devida vênia:

Entendo que, para que a Recorrente possa ser penalizada em razão das supostas fraudes identificadas, seria necessária a comprovação de que esta participou das operações tidas por fraudulentas.

Com base em jurisprudência já pacificada no âmbito do STJ, não vejo como imputar a terceiros quaisquer consequências advindas de operações fraudulentas das quais não participou.

Até porque, é princípio básico constitucional que a pena jamais poderá ultrapassar a pessoa do condenado.

Compreendo a necessidade de se estabelecer procedimentos padronizados/unificados para aprimoramento do processo fiscalizatório. É o que a professora Misabel Derzi de "princípio da praticidade". Todavia, em respeito aos princípios da legalidade, é certo que a praticidade jamais poderá se converter em presunção.

Também ressalto que, conforme assaz debatido nessa turma julgadora, é certo que o ônus da prova no processo fiscal deve ser atribuído ao contribuinte na hipótese de ressarcimento, e, à fazenda, nas autuações fiscais.

Contudo, não há como negar que não se discute, nos autos, a existência do crédito, o que atrairia o ônus probatório para o contribuinte. A aquisição ocorreu e, nos termos da legislação de regência, esta aquisição gera, efetivamente, direito à crédito para o adquirente.

No caso, a questão da prova se resume à suposta ocorrência de fraude e mais, de que a Recorrente tenha efetivamente participado dessa fraude ou dela tivesse ciência.

Imputar à Recorrente o ônus de comprovar que não participou da fraude é imputar a produção de prova negativa, o que é absolutamente rechaçado pelo sistema jurídico pátrio.

Ultrapassada a questão relativa à ocorrência ou não de fraude, já que, como ressaltei, esta prova se faz despicienda na hipótese dos autos, é preciso analisar,

exclusivamente, eventuais elementos de prova quanto à participação da Recorrente na suposta fraude.

Nessa direção, observa-se, no caso concreto, que tanto na Informação Fiscal do Despacho Decisório, como no Relatório da Diligência Fiscal, a Fiscalização concentrou-se em explicar como se deu a participação e a situação fiscal das pseudoatacadistas na fraude fiscal, mas não buscou elementos mais robustos que provassem cabalmente a participação da recorrente nesse esquema de fraude operado, ou, pelo menos, que ela tivesse ciência dessas irregularidades, com o fim de demonstrar a sua má fé nas aquisições do café. Pela análise desses relatórios, percebe-se que o único elemento no qual a Auditoria sustentou o envolvimento da empresa recorrente no esquema fraudulento foram em algumas simples presunções, mas nenhum elemento concreto de participação ou ciência da recorrente foi juntado aos autos, tão comuns em outros casos anteriormente julgados nesta turma colegiada e em outras do CARF, tais como: cópias ou transcrições de depoimentos de corretores/maquinistas, troca de mensagens de e-mails, pedidos de compra da recorrente com o nome das pessoas físicas produtoras, embora com notas fiscais emitidas pelas Pessoas Jurídicas fraudulentas, dentre outros. Nada disso consta nos autos.

Embora a Autoridade Fiscal faça referências aos processos nº16561.720083/2012-83 (Operação Robusta), nº10660.722728/2012-18 e nº 10660.723014/2013-16 como fonte dos dados obtidos, nenhum elemento de prova desses processos foi reproduzido no processo ou mesmo transcrito no relatório fiscal a fim de se comprovar o envolvimento da Recorrente com o esquema fraudulento. Ressalte-se, ainda, que os citados processos não se referem a empresa recorrente, fato que impede o seu acesso aos documentos lá contidos. O primeiro processo trata de auto de infração contra outra compradora de café supostamente envolvida no esquema, mas que o CARF cancelou a acusação contra a empresa por falta de provas de seu envolvimento (pendente julgamento de recurso especial da PFN). Enquanto os outros dois tratam de processos nos quais foram declaradas inidôneas as notas fiscais referentes à comercialização dos atacadistas Grande Minas Comércio de Café Ltda., CNPJ nº 05.609.148/0001-41 e Cafeeira São Sebastião Ltda, CNPJ nº00.837.387/0001-35.

Abaixo, são reproduzidos alguns trechos que denotam a motivação da Fiscalização para considerar que a empresa agiu de má fé nas operações com café:

A má fé (boa-fé) é elemento subjetivo. Deve ser demonstrada com argumentos, para fins de livre convencimento do julgador.

**35. 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 operandis 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.**

36. As noteiras, reforçamos, exceto pelos recursos individualmente recebidos pelos “laranjas”, não obtêm vantagens significativas, pois de fato não são agentes atuantes na cadeia do café, porque sequer existem, são, na verdade, instrumentos para legitimação de créditos de Pis/Pasep e de Cofins inexistentes no mundo dos fatos.

(...)

40. 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.

**41. 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.**

**42. E é nesse contexto de indícios convergentes para a ilicitude das operações, que entendemos que é possível afirmar que o exportador tem pleno conhecimento da existência, das condições e da forma de funcionamento das noteiras, sabe quais são as existentes no mercado e, portanto, não deve ser admitido como terceiro de boa-fé.**

(negritos nossos)

Como se percebe pelos trechos transcritos, as conclusões tomadas pela Auditoria, quanto ao envolvimento da recorrente, foram feitas por presunções fundadas em aspectos da dinâmica de funcionamento do esquema que, por generalização, levaram a conclusão de que os compradores do café seriam os maiores beneficiários da fraude, bem como, por conta de uma suposta obrigação da recorrente de saber a situação operacional de seus fornecedores, haja vista que nesse ramo de atividade há uma preocupação presente com a qualidade do produto adquirido, o que faz supor o conhecimento da situação de seus fornecedores.

Como é cediço, a presunção simples é amplamente aceita neste Colegiado, desde que o quadro indiciário como um todo convirja para a comprovação do fato que se quer provar. Embora a eventual existência de somente um só fato possa não ser suficiente para a configuração do fato, o que importa é que o conjunto probatório, considerado como um todo, aponte na direção do cometimento do fato que se quer provar, que no presente caso foi o envolvimento da recorrente no esquema de fraudulento de aquisição de café.

Com efeito, ao meu sentir o conjunto probatório trazido pela Auditoria, notadamente baseado apenas em presunções e levantamento da situação cadastral das empresas fornecedores, não se mostra suficiente para manter a acusação fiscal, posto que são indícios que não demonstram de forma cabal a participação da empresa nesse esquema fraudulento e tampouco provam a sua má fé quando adquiriu as mercadorias.

Vale ressaltar que em vários outros julgados do CARF sobre esquema com café é evidenciada a necessidade de se provar cabalmente a participação no esquema fraudulento da adquirente ou, pelo menos, a sua ciência das irregularidades, dentre os quais destaca-se a ementa parcial do acórdão nº3201003.038:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PESSOA INTERPOSTA. AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ OU PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Não restando comprovada a participação da Contribuinte na criação de pessoas jurídicas de fachada, tampouco a existência ou indícios de má-fé na aquisição dos insumos, ilegítima a glosa dos créditos.

(Acórdão nº3201003.038 da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 25 de julho de 2017, de relatoria da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário)

Nesse mesmo sentido, foi decidido, por unanimidade, no acórdão nº nº3302-007.257, de relatoria do Conselheiro Walker Araújo, que analisou questão fática semelhante em outro processo da recorrente, referente a outro período de apuração:

Concordo com entendimento explicitado pela Recorrente de que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação, bem como de que a fiscalização partiu de mera presunção para desconsiderar, ainda que parcialmente, as operações realizadas pela Recorrente.

**Com efeito, o simples fato da Recorrente ter adquirido produtos de empresas que estiveram envolvidas em operações tidas por fraudulentas e, que não tinham na época no negócio anotação de inatividade, não pode, por si, ensejar na desconsideração do negócio. Há no meu ponto de vista, que demonstrar cabalmente que a Recorrente participou do negócio tido fraudulento e que tinha ciência que estava fazendo negócio com empresas inativas e, não simplesmente presumir como que fez fiscalização. Veja que o único indício apurado pela fiscalização foi o levantamento da situação cadastral das empresas fornecedores que, muitas não tiveram sequer ato declaratório declarando sua inexistência.**

Assim, entendo que parcial razão assiste a Recorrente, devendo, admitir o crédito apurado em relação as empresas anteriormente noticiadas, exceção apenas em relação as empresas onde fiscalização demonstrou estarem em situação "inativa" antes das operações sob análise, quais seja, **CNPJ 09.522.208/0001-45 HALLFA COMERCIO DE CAFE LTDA – ME; CNPJ 10.244.063/0001-47 MODENA CAFE LTDA – ME; CNPJ 10.462.624/0001-84 C P DA COSTA – ME; CNPJ 10.466.322/0001-84 D. F. TEODORO – ME; CNPJ 10.638.660/0001-56 M B P DA SILVA – ME; CNPJ 11.078.720/0001-96 GIRA MUNDO COMERCIO E EXPORTACAO LTDA; CNPJ 12.011.188/0001-52 WEBERTON DO CARMO CALINCANI.**

(negrito nosso)

(Acórdão nº3302-007.257, da 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara, sessão de 18 de junho de 2019, de relatoria do Conselheiro Walker Araújo)

Assim, tendo em vista que os atos declaratórios de inaptidão e de inidoneidade de documento fiscais dos fornecedores se deram em momento posterior a realização das operações de aquisição de bens para revenda e é inconteste nos autos a comprovação do efetivo pagamento e a entrada das mercadorias, considera-se a recorrente como adquirente de boa-fé, o que afasta as consequências decorrentes da eventual inidoneidade dos fornecedores, fazendo, por isso, jus ao crédito sobre as aquisições desses fornecedores, por aplicação ao caso do art.82, da Lei 9.430/96, *in verbis*:

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.**

(negrito nosso)

Por fim, especificamente quanto às aquisições realizadas da empresa **Grão Suldeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda**, deve ser mantida a glosa porque, segundo consta no Relatório de Diligência, a empresa vendeu as mercadorias com o fim específico de exportação, incorrendo na vedação expressa de creditamento contida no §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, anteriormente debatida neste voto. Também não há que se falar em mudança de critério jurídico nesse caso, como alega a Recorrente, haja vista que essa motivação constou originariamente do Relatório Fiscal do despacho decisório e do Relatório de Diligência para fundamentação das glosas efetuadas pela Auditoria.

Diante disso, entendo que a Fiscalização não logrou êxito em juntar aos autos um conjunto probatório consistente no sentido de comprovar cabalmente o envolvimento da recorrente na fraude ou que, pelo menos, ela tivesse ciência dessas irregularidades. Nessa condição, por falta de provas, deve ser revertida a glosa na aquisição de café cru para revenda constante da planilha de fls.1.191, excetuando-se as aquisições da empresa Grão Suldeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda, por se referirem a venda com o fim específico de exportação.

**4. Glosa de energia elétrica (creditamento extemporâneo)**

Segundo a Fiscalização, no trimestre sob análise, a Recorrente apropriou créditos de COFINS no mês de julho/2011 sobre o valor de energia elétrica, no montante de R\$ 72.905,85, por ela adquirida e consumida em período de apuração anterior (crédito extemporâneo), em desacordo, portanto, com o inciso I do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

A recorrente afirma que a legislação expressamente autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, vale dizer, a legislação é expressa no sentido de autorizar o aproveitamento dos créditos “nos meses subsequentes”. A legislação das contribuições, segundo seu entendimento, estabelece apenas duas condições para esse aproveitamento, plenamente atendidos pela empresa, quais sejam: a) que os créditos não sejam atualizados monetariamente, estabelecido no art.13 da Lei nº10.833/03 e b) que sejam utilizados no prazo de 5 (cinco) anos como prevê o art.1º do Decreto 20.910/32. Além disso, cita a jurisprudência do CARF é favorável ao seu entendimento no sentido de reconhecer a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo.

Por oportuno, feitas essas breves considerações sobre a questão fática-jurídica que envolve a lide, passa-se a sua análise.

A legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

**§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.**

(negrito nosso)

Quanto aos créditos extemporâneos, as turmas do CARF tem entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DICON, com a conseqüente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as Turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema, dos quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, admitindo a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo n.º 12585.720420/201122

Acórdão n.º 3402002.603

4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

(...)

A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão n.º 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que quedou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dicon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Processo n.º 10380.733020/201158

Acórdão n.º 3403002.717

4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2014

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto no 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DACONs, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

No caso concreto, percebe-se que a recorrente não efetuou a retificação das DACONs e DCTFs e tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização. Apenas as cópias das DACONs juntadas, desacompanhadas dos respectivos registros contábeis, não se mostram suficientes para comprovar que o crédito pleiteado não foi anteriormente utilizado pela empresa.

Como se sabe, nos casos de processos de compensação, restituição ou ressarcimento, cabe ao contribuinte provar o direito creditório que alega. Ele deve trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes que demonstrem a liquidez e certeza do crédito. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida.

## **5. Do pedido de prova pericial**

Com relação ao pedido de realização de prova pericial, por todas as razões destacadas no presente voto, restam suficientes os elementos e provas apontados para análise das glosas realizadas, o que torna desnecessária a realização de prova pericial e/ou qualquer diligência adicional.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar provimento parcial para: i) cancelar a glosa relativa aos créditos com paletes e caixas de papelão; ii) reconhecer o direito ao crédito integral sobre os fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido (1.193); e iii) reverter a glosa na aquisição de café cru para revenda, conforme planilha de fls.1.191, excetuando-se as aquisições da empresa Grão Suldeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Fl. 49 do Acórdão n.º 3402-007.056 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.941614/2012-81

## Voto Vencedor

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Redatora designada.

Em que pese o bem fundamentado voto do Ilustre Conselheiro Relator, este Colegiado divergiu em relação ao método de apuração dos créditos, considerando que devem ser incluídas, no cômputo do rateio proporcional, as receitas decorrentes de operações com fim específico de exportação.

A Recorrente, além de sofrer incidência não cumulativa das Contribuições para o PIS e da COFINS, promove exportação, na qual pode apropriar e utilizar créditos de tais Contribuições vinculados àquelas operações, nos termos do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS), e do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS).

E, por aplicação do artigo 3º, §§ 8º e 9º das Leis em referência, o crédito poderá ser apurado pelo método de apropriação direta (inciso I) ou pelo método de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês (inciso II).

Por sua vez, a legislação é taxativa ao prever que a receita bruta compreende as receitas provenientes da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela empresa, abrangendo, portanto, as receitas relacionadas ao objeto social da empresa e demais receitas, inclusive as financeiras (Lei nº 10.833/2003: artigo 1º, § 1º).

Com relação ao regime de apuração das receitas financeiras, aplica-se a Solução de Consulta nº 387 Cosit, de 31 de agosto de 2017, conforme Ementa abaixo colacionada:

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

**EMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.**

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

**EMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.**

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

Este Colegiado já se posicionou no mesmo sentido em casos análogos, a exemplo do v. Acórdão nº 3402-005.330, proferido no PAF nº 12585.720032/2012-22, de relatoria da Ilustre Conselheira Relatora Maria Aparecida Martins de Paula, cuja Ementa abaixo colaciono:

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PIS/COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).

RECEITAS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Estão excluídas do regime não cumulativo as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros no que concerne somente ao transporte em linhas regulares domésticas.

A expressão "efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas" contida no inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 tem o claro objetivo de restringir o termo inicial "prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros".

A exclusão de algumas receitas da regra geral da incidência do regime não cumulativo, por se tratar de regra de exceção, comporta interpretação restritiva, de forma que as receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros não foram excluídas do regime não cumulativo.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção naquilo que não seja conflitante com o disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

INSUMOS IMPORTADOS. FRETE NACIONAL. DESPESAS COM DESPACHANTES. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, incabível o creditamento das despesas relativas ao frete nacional e despesas com despachantes aduaneiros, eis que essas rubricas não integram a base de cálculo, estabelecida em lei, do crédito das contribuições relativo às importações.

No caso de bem importado utilizado como insumo, o creditamento relativamente ao bem é feito com base no art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, que é a norma especial, que não prevê a inclusão dos gastos com frete nacional ou com despachantes aduaneiros, mas é a que prevalece em relação a outras normas gerais. Ainda que assim não fosse, não se vislumbraria a possibilidade de creditamento das contribuições de PIS/Cofins como "serviços utilizados como insumo", pois esses não são aplicados na prestação de serviços de transporte de passageiros e carga pela recorrente, nem tampouco juntamente com os "bens utilizados como insumo" em face de os bens importados não terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

#### INSUMOS. UNIFORMES DE AERONAUTAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com aquisição de uniformes para aeronautas é de responsabilidade do empregador, conforme determinação legal constante na Lei Federal n.º 7.183, de 5 de abril de 1984. Ou seja, o fornecimento de peças de uniformes aos aeronautas não é uma liberalidade, mas sim decorre de obrigação legal, caracterizando então requisito sine qua non para que possa estar dentro das normas regulatórias de sua atividade. Dessarte, não há como dissociar este gasto do conceito de insumo, à medida que se enquadra como custo dos serviços prestados, claramente essencial para o exercício de suas atividades empresariais, gerando direito a crédito no regime de apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Igualmente neste sentido: Acórdãos n.ºs 3402-006.464, 3402-004.312 e 3201-002.235.

Outrossim, mantém-se os créditos em referência em se tratando de receitas decorrentes de operações com fim específico de exportação, conforme permitido pelo § 3º do artigo 6º da Lei n.º 10.833/2003, que assim dispõe:

Art. 6º (...)

§ 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.

Destaco o mesmo posicionamento adotado na Solução de Consulta n.º 193 – Cosit, de 28 de março de 2017, na qual restou consignado que a pessoa jurídica que promove as operações de exportação de que trata o *caput* do art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, e o *caput* do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, devem observar o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 quando da apuração dos créditos vinculados a tais operações. Vejamos a Ementa a seguir:

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

#### **MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO. TOTALIDADE DAS RECEITAS BRUTAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO.**

O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Cofins vinculados à exportação: a) somente deve ser aplicado naqueles casos em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação; b) consiste na aplicação sobre o montante de custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa e a Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo; e

c) não permite a exclusão de qualquer valor da Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo da proporção acima, devendo esses valores serem TOTAIS para efeitos de cálculo daqueles créditos.

Dispositivos Legais: arts. 3º e 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

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

**MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO. TOTALIDADE DAS RECEITAS BRUTAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO.**

O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à exportação: a) somente deve ser aplicado naqueles casos em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação; b) consiste na aplicação sobre o montante custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa e a Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo; e c) não permite a exclusão de qualquer valor da Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo da proporção acima, devendo esses valores serem TOTAIS para efeitos de cálculo daqueles créditos.

Dispositivos Legais: arts. 3º e 5º da Lei nº 10.637, de 2002; e art. 6º e inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Portanto, para apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, deve ser efetuado novo cálculo do percentual de rateio proporcional dos custos, despesas e encargos comuns, considerando as receitas decorrentes de operações com fim específico de exportação como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total auferidas em cada mês.

É o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos