



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.941614/2012-81
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.682 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de fevereiro de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, em caso semelhante, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que a divergência suscitada não se refere a casos semelhantes, havendo relevantes diferenças, fáticas ou normativas, nos cenários analisados pelo acórdão recorrido e pelo paradigma colacionado.

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

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

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa inexistente de fato, com o fim exclusivo de gerar crédito maior que o legalmente admitido, devem os mesmos serem glosados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS A CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas

hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

CRÉDITOS. REGIME DE APURAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. EXPORTAÇÃO.

No caso de custos, despesas e encargos vinculados às 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.

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em continuidade à votação iniciada em 14/03/2022, e em conhecer em parte do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, por maioria de votos, apenas em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, vencido o relator original, Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. No mérito, deu-se parcial provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para manter o acórdão recorrido em relação a rateio proporcional; (b) por maioria de votos, para reconhecer o crédito em relação a fretes no caso de aquisições de bens sujeitos ao crédito presumido, desde que efetivamente tributados na operação anterior e contabilizados em operação autônoma da referente ao crédito presumido (aquisição de bens), vencido o relator original, Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire; e (c) por voto de qualidade, para negar provimento em relação a aquisições de pessoas inexistentes de fato, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e Cynthia Elena de Campos. Ainda no mérito, negou-se provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria de votos, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Vinícius Guimarães. Quanto ao conhecimento do recurso da Fazenda Nacional, não votaram os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovicz Belisário, Vinícius Guimarães, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Alexandre Freitas Costa, em função de já terem votado os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran. Quanto ao conhecimento do recurso do Contribuinte, e no mérito de ambos os recursos, não votou somente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, em função de já ter votado o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator *Ad Hoc*

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Redator Designado - voto vencedor

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire (relator original), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran, Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (presidente).

Nos termos da Portaria CARF 107, de 04/08/2016, e do art. 110, § 12, do Anexo II do RICARF (Portaria MF 1.634/2023), tendo em conta que o relator original, Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, não mais compõe a CSRF, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Cons. Rosaldo Trevisan.

Como redator *ad hoc*, o Cons. Rosaldo Trevisan serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 21084/21151) e pelo contribuinte (fls. 21242/21299) em face do Acórdão 3402-007.056 (fls. 21031/21082), de 23/10/2019, o qual tem a seguinte ementa:

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 às 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.

Opostos embargos ao recorrido, o despacho de fls. 21222/21230 rejeitou-o em “caráter definitivo”.

Em seu apelo especial a Fazenda Nacional suscita divergência quanto às seguintes matérias:

- **1. Creditamento na aquisição de produtos de pessoas inexistentes de fato (paradigma 3403-003.374 e 9303-009.696);**

Em relação a esta matéria, glosa de compra de café das chamadas empresas “noteiras”, o aresto recorrido reconheceu a existência da fraude, porém entendeu que não restou provado que o contribuinte teria envolvimento ou ciência do esquema fraudulento, tendo sido considerado adquirente de boa-fé e, uma vez comprovados o pagamento e o recebimento do café,

nos termos do artigo 82 da Lei nº 9.430/96, o colegiado considerou legítimo o creditamento na aquisição.

Alega a Procuradoria que, consoante Termo de Verificação Fiscal (TVF), houve aquisição de café de empresas inexistentes de fato, “reconhecidamente noteiras, por emitirem notas fiscais para guiar as aquisições de pessoas físicas”. Articula o seguinte:

Na hipótese dos autos, mesmo que se acate a premissa de que os “atos negociais” praticados pelo contribuinte e as supostas empresas atacadas, efetivamente, existiram, isso não afasta a possibilidade de considerá-los como simulados, **se observado que seus substratos não condizem com as finalidades dos institutos utilizados.**

Ora, não foi exatamente esta a fundamentação acima exposta no sentido de que restou comprovado que a empresa autuada fez uso do esquema fraudulento orquestrado com o intuito claro e evidente de burlar o Fisco.

Esta burla se caracteriza pela constituição de empresas fantasmas, como amplamente demonstrado, apenas para obter o creditamento integral de PIS e COFINS não-cumulativos. Portanto, os efeitos de tais atos não são oponíveis ao fisco.

O recurso neste ponto foi admitido¹ com arrimo na divergência do paradigma 3403-003.374.

- **2. Creditamento sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido (paradigma 9303-008.215);**

Recurso admitido.

- **3. Inclusão no cômputo das receitas decorrentes de operações com o fim específico no rateio proporcional sobre custos, despesas e encargos comuns (paradigmas 3403-003.659 e 3302-002.655);**

Neste ponto, a recorrente alega divergência quanto à inclusão das receitas decorrentes das operações com o fim específico de exportação na receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa para efeito do cálculo do rateio proporcional a que se refere o §§ 8º e 9º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

- **4. Creditamento como insumos nas aquisições de pallets e embalagens de papelão (paradigmas 9303-006.799 e 9303-009.312).**

Recurso admitido.

Em contrarrazões (fls. 21190/21220), pugna o contribuinte, em **preliminar**, o não conhecimento do recurso em relação à glosa de créditos pertinentes à aquisição de pessoas inexistentes de fato sob o argumento de que não houve a demonstração analítica da divergência. Quanto ao pedido de reversão da glosa dos pallets e embalagens de papelão, entende que os paradigmas não se prestam a fundamentar a existência de dissídio. No que tange ao “cômputo das receitas de operações com o fim específico de exportação no cálculo do rateio proporcional” e para a matéria “Crédito sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido”, entende que “o recurso ora contrarrazado não merece ser conhecido, pois a Fazenda Nacional não impugnou

¹ O despacho de admissibilidade do recurso especial fazendário consta às fls. 21155/21171.

especificamente os fundamentos do v. acórdão, limitando-se a transcrever trechos da decisão da DRJ”. No mérito, caso conhecido, requer que seja negado provimento ao apelo fazendário.

Ao recurso especial do contribuinte, o despacho de fls. 21467/21482 deu seguimento parcial em relação às seguintes matérias:

- - **“Possibilidade de tomada de crédito de Pis/Cofins sobre despesas com frete na aquisição de produto com o fim específico de exportação (§4º do art. 6º e art. 3º da Lei 10.833/2003)”** - com arrimo apenas no paradigma 3301-005.613);
- - **“Possibilidade de creditamento sobre despesas oriundas de frete de produto acabado na transferência entre estabelecimentos (incisos I, II ou IX do art. 3º da Lei 10.833/2003)”** - paradigmas 9303-004.673 e 9303-005.156.

Tal despacho foi agravado (fls. 21493/21504), e o despacho em agravo de fls. 21507/21514 deu seguimento parcial quanto à matéria **“possibilidade de tomada de crédito extemporâneo (art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03)”** – paradigmas 3401-001.582 e 3403-002.718.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões (fls. 21523/21552), requer seja negado provimento ao recurso especial de divergência do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF, sendo o voto proferido pelo Cons. Jorge Olmiro Lock Freire na sessão de 14/03/2022. Naquela ocasião, após o voto do relator original quanto ao conhecimento e mérito de ambos recursos e após o voto dos Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, quanto ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, houve pedido de vista pela Cons. Vanessa Marini Cecconello, conforme registrado em Ata:

Vista para a conselheira Vanessa Marini Cecconello, convertida em vista coletiva. O relator votou por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por dar-lhe provimento parcial. O relator votou, também, por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por negar-lhe provimento. Quanto ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, acompanharam o relator os conselheiros Luiz

Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo da Costa Pôssas e Valcir Gassen; divergiram, para não conhecer do recurso, as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran. Nesse ponto houve o pedido de vista. Não houve votação quanto ao mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, nem quanto ao Recurso Especial do Contribuinte. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes. Presidiu o julgamento a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, relator original, a seguir:

Voto do Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, proferido em 14/03/2022

1 Conhecimento

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

Alega o contribuinte em relação ao recurso fazendário que pugna pela glosa das aquisições de pessoas jurídicas inexistentes de fato que não teria havido a demonstração analítica do recorrido em cotejo com o paragonado. Divirjo.

O voto do recorrido no ponto alongou-se sobre a matéria, averbando, a certa altura, o seguinte:

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.

...

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.

Contudo, a conclusão do recorrido foi no sentido de que não comprovada pela fiscalização o envolvimento da empresa na fraude, a glosa não pode ser levada a efeito, pelo que entendeu por sua reversão, exceto quanto as aquisições com fim específico de exportação. Veja-se:

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.

De seu turno, o paragonado (3403-003.374), tratando de situação fática análoga (vale dizer, glosa de aquisições de café de interpostas pessoas de fachada, e igualmente lastreadas nas informações obtida nas operações Broca e Tempo de Colheita), entendeu que não é necessário a prova do envolvimento da compradora se todos os elementos fáticos demonstram cabalmente a inexistência de fato da empresa adquirente. Saliento o seguinte excerto do voto vencedor:

O argumento recursal fundamental é o de que jamais participou das fraudes apontadas nessas operações e que nunca obteve vantagens econômicas em decorrências das práticas ilícitas, sempre adquirindo o café a preço de mercado. Diz ter pesquisado sempre a situação da empresa vendedora no CNPJ e SINTEGRA. Lembra, além disso, que o mercado de compra e venda de café é complexo e que as suas peculiaridades não foram consideradas nas conclusões alcançadas ao fim das citadas operações. Assim, não seria possível afirmar que necessariamente as pessoas jurídicas que emitiram as notas fiscais examinadas sejam de fachada. Ainda, entende que eventuais fraudes verificadas em determinados elos da cadeia comercial do café não podem ser estendidas para os demais atores sem prova incontestes, o que não ocorreria nos autos.

A propósito da propalada boa fé da recorrente, diga-se liminar e definitivamente que, em face da objetividade das infrações tributárias, é desnecessário perquirir a intenção do agente. Dito de outra forma, é irrelevante para o deslinde do presente litígio saber se a recorrente estava envolvida ou não no esquema revelado pelas sobreditas operações. Para tanto, basta que se ateste, no curso deste processo administrativo, que as notas fiscais que ampararam a tomada de crédito são idôneas para esse fim ou não.

Assim, resta evidente a similitude fática e o entendimento divergente. Para o paragonado basta a prova robusta da inexistência das empresas emitentes das notas fiscais, o que torna estas inidôneas, enquanto o recorrido defende que mais que isso deve haver prova do envolvimento da empresa que toma o crédito.

Com efeito, conheço do recurso no ponto.

Igualmente conheço do recurso fazendário nos demais tópicos com arrimo no juízo prelibatório feito pelo despacho de fls. 21155 e 21170. A similitude fática e o dissenso interpretativo são patentes.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

Conheço do recurso do contribuinte nos termos em que admitido.

2 Mérito

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

1 - CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE PESSOAS INEXISTENTES DE FATO

A autoridade fiscal apurou que a empresa Louis Dreyfus se apropriou indevidamente de créditos integrais fictos decorrentes da compra de café. Para isso, teria se aproveitado de prática disseminada à época no mercado de café, que consistia na interposição fraudulenta de pseudo-atacadistas – empresas de fachada - para dissimular vendas de café de pessoa física (produtor rural) para empresas exportadoras e torrefadoras, gerando dessa forma, ilicitamente, créditos integrais de PIS/COFINS (9,25% sobre o valor da nota) na sistemática da não-cumulatividade.

Segundo consta da Informação Fiscal, a pessoa jurídica atacadista introduz-se nesta cadeia sob os auspícios do adquirente, em uma aparência de regularidade formal, apenas para fornecimento de notas fiscais que permite à adquirente constituir créditos integrais sobre tais aquisições. Este procedimento gera uma vantagem global apreciável, para ambos, se este pseudo-atacadista não cumprir com o ônus tributário que lhe é cabível.

O órgão julgador de piso, por meio da resolução de fls. 1308/1309, converteu o julgamento do processo em diligência, em 18/05/2016, para o seguinte fim quanto à matéria em análise:

Os documentos constantes dos autos não autorizam firmar convicção suficiente para decisão segura em relação a tal controvérsia. Por tal razão, cabe o retorno dos autos em diligência para que a Autoridade *a quo*:

1. **forneça 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. **indique as razões específicas**, para cada fornecedor da lista citada no item '1', **para sua classificação de "noteira"**, efetivada na Informação Fiscal;
3. indique os elementos probatórios, citando a folha dos autos ou juntando os documentos pertinentes, que amparam as razões específicas aludidas no item '2';
4. **indique 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).**

Em 24/08/2017, a DERAT/SP anexou aos autos o relatório de diligência de fls. 1505/1534, abrindo prazo ao contribuinte para manifestação, o que veio a ser feito na petição de fls. 1541/1578. O arquivo não paginável glosas de café por fornecedor, lista as empresas cujas notas-fiscais glosadas constam do arquivo não paginável seguinte (planilha informações fornecedor).

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 DACTON 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 DACTON, DCTF, não efetuando recolhimento de quaisquer tributos. Desde 2008 apresenta DIPJ de inativa, bem como, também não apresentou GFIP no ano de 2011.

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

A empresa não apresentou DCTF, DACTON, além de apresentar DIPJ de inativa. No entanto, totalizou em vendas no trimestre, somente para a contribuinte, R\$ 10.346.491,22.

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

A empresa nunca apresentou DIPJ, DACTON 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

As vendas nesse trimestre totalizaram R\$ 7.581.094,22, porém a empresa não apresentou DACTON, DCTF, bem como, apresentou DIPJ como inativa.

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

Não apresentou DCTF, DACTON e na DIPJ consta como inativa, no entanto no período em análise totalizou R\$ 12.223.329,32 em vendas.

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

Por meio do Ato Declaratório nº 3, de 10 de março de 2014, publicado no DOU1 de 11/03/2014, 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

Não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS. Apresentou DACTON com base de cálculo zerada, informando apenas Receita de Exportação. Do mesmo modo, na Ficha 06 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.

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. 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.

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 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.

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

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.

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 e DACON zeradas no período. Não efetuou recolhimento de tributos no período. Informou possuir 0 empregados na DIPJ. No trimestre em análise efetuou vendas em montante superior a R\$ 11.000.000,00 para a interessada.

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

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.

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. Apresentou vendas superiores a R\$ 7.000.000,00.

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

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.

Para a fiscalização, a empresa Louis Dreyfus não participa diretamente da criação de empresas do esquema, mas também não deixa de aproveitá-lo, pois adquire de participantes sem capacidade econômica e operacional vultosas quantidades de café. Possuía filiais e dependências nas principais regiões produtoras de café do Brasil, inclusive nos locais que foram epicentro das operações “Broca” (Manhuaçu/MG – Filial CNPJ 47.067.525/0070-30) e “Ghost Coffee” (Varginha/MG – Filial CNPJ 47.067.525/0075-44).

Nas notas fiscais apresentadas pela empresa buscando demonstrar a regularidade das operações, consta no campo informação complementar que “a operação está sujeita à incidência do PIS/COFINS”, ou que “não estaria sujeita à suspensão”. A legislação tributária tem por regra geral estabelecer que apenas as operações em que não haja incidência de tributação ou saídas com suspensão da exigibilidade sejam mencionadas na nota fiscal. Nesse sentido, passou a constar das notas informação que a legislação dispensa, com intuito de cancelar uma operação que se sabe incorreta.

Para efetivação da operação, era necessário que as fornecedoras estivessem ativas e aptas a emitir notas fiscais, caso contrário o elo da cadeia se rompia. Por esse motivo, não é relevante que muitas empresas ainda estejam ativas após as operações, até porque, era comum a abertura e fechamento logo após as grandes operações, muitas se declarando como inativas.

Fato é que de 2002 em diante verifica-se uma explosão na formação de empresas atacadistas de café. Trata-se justamente do início do período da profunda reforma que sofreu a legislação regente das contribuições do PIS e da Cofins, que passou, de modo geral, do regime cumulativo para o regime não-cumulativo. Ocorre que no regime não-cumulativo, as empresas adquirentes de mercadorias passaram a gozar do direito de crédito sobre o valor das compras, utilizando-se da mesma alíquota válida para o cálculo das próprias contribuições.

No caso em análise, uma particularidade deve ser mencionada: se a empresa adquirente de café em grão compra diretamente do produtor rural – **pessoa física** – o valor de

seu direito creditório reduz-se a 35% (atendidos certos requisitos) daquele referente a mesma compra de um atacadista/pessoa jurídica, regra que passou a valer após 01/02/2004, nos termos do art. 8º da Lei 10.925/004. Antes dessa data o direito creditório era zero.

No quadro legal de regime não-cumulativo que então se instituía, passou a ser tributariamente interessante adquirir bens e serviços de pessoa jurídica, e não diretamente de pessoa física/produtor rural. Assim, optar por uma pessoa jurídica, no caso atacadista de café, em detrimento de uma produtor rural pessoa física, pode situar-se no domínio do assim chamado planejamento tributário do adquirente. Embora, claro, a introdução de um elo a mais na cadeia produtiva eleve os custos desse adquirente, pois aquele atacadista intermediário, além de seus custos operacionais normais, deverá recolher as contribuições incidentes sobre as receitas auferidas nas suas alíquotas normais (1,65% e 7,6%), podendo se creditar no percentual de apenas 35% do crédito, calculado com as mesmas alíquotas.

Resta evidente, então, que a aquisição da mercadoria da Pessoa Jurídica, em vez da aquisição direta do produtor rural, embora resulte para o adquirente creditamento integral, o seu custo de aquisição necessariamente será maior.

Situação distinta é aquela em que a pessoa jurídica atacadista introduz-se nesta cadeia sob os auspícios do adquirente, sob uma aparência de regularidade formal, apenas para gerar crédito para o comprador, **porque, neste caso, o procedimento só gera uma vantagem global apreciável se este atacadista não cumprir com ônus tributário que lhe será próprio.** Tal situação nada tem de planejamento tributário, tratando-se de pura fraude fiscal. **As provas dos autos militam fervorosamente a favor de que esta situação tenha de fato ocorrido.**

De notar-se que as pessoas jurídicas atacadistas, fornecedoras da recorrida, constituídas, quase todas, já em pleno regime da não cumulatividade, estiveram em situação irregular no período em que foram fiscalizadas, seja por omissão em relação às suas obrigações acessórias, seja em relação ao pagamento de tributos. Isso para não falar na falta de estrutura física e funcional.

Apesar da emissão das notas fiscais pelas “atacadistas” constando a Louis Dreyfus como beneficiária, apesar da entrega do café e do pagamento pela compra, a documentação é ideologicamente falsa, servindo apenas para acobertar a compra de café na verdade dos produtores rurais (PF). **As “atacadistas” fornecedoras da contribuinte, não vendiam café, mas apenas forneciam nota fiscal para uma operação eufemisticamente chamada de “guiar o café”, e a correspondente compra do café pela contribuinte não passa de simples arranjo documental com vistas a vantagens tributárias ilícitas.**

Diante desse conjunto probatório robusto e convergente, poderia uma empresa do porte da Louis Dreyfus, com larga tradição no mercado, desconhecer o que se passava a sua volta, com a profunda alteração no mercado de café, transferindo dos produtores rurais para pseudo-atacadistas a responsabilidade pela origem e qualidade do café exportado? Não resta claro que o surgimento dessas “empresas” da noite para o dia, sem funcionários ou estrutura compatível com o volume adquirido, além de não refletir a realidade, permite volumosa evasão fiscal? Poderia uma empresa “agir de boa-fé” nessas condições sem qualquer ofensa ao direito tributário brasileiro?

O resultado desse planejamento tributário distorcido é que ele não visou apenas a reduzir a carga tributária, mas também a gerar crédito para utilização via pedido de ressarcimento e/ou de compensação com outros tributos. Ou seja, não pago e ainda retiro dinheiro dos cofres públicos. Gize-se que as 2 DCOMP em questão montam um valor acima de R\$ 37.000.000,00

O esquema beneficia a todos que se encontram no polo passivo da relação tributária: (a) adquirente se apropria de créditos fictos; (b) pseudo-atacadistas ganham com a venda da nota fiscal; (c) corretores/corretoras ganham comissão na corretagem. Só há um perdedor: o Erário Público.

Com base em tudo que foi exposto, deve-se rejeitar peremptoriamente qualquer alegação de planejamento tributário, pois demonstra que o contribuinte utilizou pessoas jurídicas de existência fantasmagórica, a fim de interpor elo fictício na cadeia produtiva e, assim, escapar do pagamento de tributo de sua responsabilidade, por meio de compensação de créditos inexistentes de fato.

Corretas, portanto, as glosas efetuadas, pelo que neste ponto provejo o especial fazendário para restabelecer a glosa das empresas inexistentes de fato no termos dos valores constantes nos anexos à diligência fiscal suso referida.

2 - CREDITAMENTO SOBRE FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS AO CRÉDITO PRESUMIDO.

A autoridade fiscal afirma que 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. Não tendo sido efetuado pelo 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.

Com razão a Fazenda Nacional.

Quando o valor do frete for suportado pelo adquirente de mercadorias para revenda e de insumos para a produção, este poderia integrar o custo de aquisição e gerar créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR); e art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003:

Decreto nº 3.000/1999

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

Nessa linha de entendimento, quando o valor do frete integra o valor dessas aquisições segue a forma de tributação do insumo. Somente haverá crédito sobre o valor do frete se as aquisições dos insumos ou mercadorias forem passíveis de apuração de crédito. Assim, devem ser segregados em fretes de insumos: com crédito integral; com crédito presumido; e sem direito a crédito (não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero).

Bem disse o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal ao relatar o voto vencedor no aresto 9303-008.215 (2002/2019):

Contudo, a própria lógica que remete a tal conclusão vincula inexoravelmente o gasto com frete ao insumo que será empregado no processo produtivo. **Em hipótese alguma poder-se-ia tratar o frete como um dispêndio autônomo, capaz de gerar ele próprio o direito à apropriação de crédito e seguir seu próprio regime, independente da mercadoria transportada.**

Os gastos com frete, como acima se viu, devem ser agregados ao custo do insumo empregado no processo produtivo, avolumando, desta forma, a base sobre a qual serão calculados os créditos do contribuinte.

Dessarte é de ser provido o especial no ponto para reconhecer que o crédito de frete na aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido acompanha o percentual estabelecido em lei para o mesmo.

3 - INCLUSÃO NO CÔMPUTO DAS RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES COM O FIM ESPECÍFICO NO RATEIO PROPORCIONAL SOBRE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS.

Nesse ponto, entendo com razão o recorrido.

A empresa, 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).

Destaco o posicionamento adotado na Solução de Consulta nº 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 nº 10.637, de 2002, e o *caput* do art. 6º da Lei nº

10.833, de 2003, devem observar o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 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.

Face ao exposto, quanto a esta matéria, nego provimento ao especial fazendário.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

1 - FRETE DE PRODUTOS ACABADOS

A matéria é recorrente nesta C. Turma, tendo eu participado de vários julgados, nos quais sempre entendi, como continuo entendendo, que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, pois a própria da norma que versa sobre o PIS não-cumulativo não prevê tal creditamento (art. 3º da Lei 10.637/2002). Aliás, ao contrário da norma que versa sobre COFINS não-cumulativa (Lei 10.833/2003), não há previsão de qualquer crédito de qualquer espécie de crédito referente a frete para o cálculo do PIS-não cumulativo. E sendo um valor a deduzir do valor da contribuição calculada, por óbvio que não se pode dar um crédito em interpretação extensiva da norma, como seria o caso ante a falta de previsão normativa.

Demais disso, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre a presente contenda definiu, 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 nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 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.

E a jurisprudência desta C. Turma, como se denota do recente julgado 9303-011.184, de 20/01/2021, tendo como redator designado o eminente Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, vem se consolidando nessa toada. Veja-se a ementa, no ponto, do referido aresto:

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

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes para transferência de produtos acabados. Não se trata de insumo do processo produtivo e nem de operação de venda.

Portanto, deve ser mantida essa glosa, vez tratar-se de frete de produtos acabados, ou seja, pós processo produtivo.

2 - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

(texto suprimido, pois o mérito deste item não foi votado, em função e prevalecer o entendimento majoritário do colegiado pelo não conhecimento do recurso).

3 - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.

(texto suprimido, pois o mérito deste item não foi votado, em função e prevalecer o entendimento majoritário do colegiado pelo não conhecimento do recurso).

3 Dispositivo

Forte em todo o exposto, conheço do recurso especial contribuinte e nego-lhe provimento. Quanto ao recurso especial fazendário, o provejo parcialmente para:

1 - restabelecer a glosa das empresas inexistentes de fato no termos dos valores constantes nos anexos à diligência fiscal (fls. 1505/1534 e seus anexos não pagináveis); e

2 - reconhecer que o crédito de frete na aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido deve ser calculado com o mesmo percentual estabelecido para o produto adquirido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (voto do Cons. Jorge Olmiro Lock Freire)

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães. Redator Designado

Externo a seguir as razões de divergência em relação ao conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em relação a “possibilidade de tomada de crédito de PIS/COFINS sobre despesas com frete na aquisição de produto com o fim específico de exportação” e a “possibilidade de tomada de crédito extemporâneo”, temas para aos quais acabou prevalecendo majoritariamente o posicionamento do colegiado pelo não conhecimento, culminando em minha designação para a redação deste voto.

Também registro aqui o posicionamento de mérito em relação ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional no que se refere a “fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido”, no qual divergi do relator, em posicionamento que acabou majoritário no seio do colegiado.

Do Conhecimento - Recurso Especial do Contribuinte

No que se refere ao tema “possibilidade de tomada de crédito de Pis/Cofins sobre despesas com frete na aquisição de produto com o fim específico de exportação (§4º do art. 6º e art. 3º da Lei 10.833/2003)”, o recurso invocou como paradigma apenas o Acórdão 3301-005.613.

No acórdão recorrido, o colegiado unanimemente negou o direito ao crédito de insumo sobre os fretes na aquisição de produtos com fim específico de exportação, diante de vedação expressa no §4º do art.6º da Lei 10.833/2003, vedação justificada pelo fato de que, em tais situações, o crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa.

O paradigma invocado (Acórdão 3301-005.613), por seu turno, sequer discorre sobre a vedação legal (§4º do art. 6º e art. 3º da Lei 10.833/2003), analisando o tema com base em norma distinta da mesma Lei 10.833/2003, como insumo (inciso II do art. 3º). Não há, assim, confronto de entendimentos sobre um mesmo comando normativo, pelo que não deve ser conhecido o recurso em relação a tal tópico, por não haver divergência sobre a interpretação de uma mesma norma.

Em relação à “possibilidade de tomada de crédito extemporâneo (art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003)”, o recurso invocou como paradigmas os Acórdãos 3401-001.582 e 3403-002.718, sendo negado provimento, resultado revertido em despacho de agravo (fls. 21.507/21.514).

No acórdão recorrido, o colegiado unanimemente negou o direito ao crédito quanto aos creditamentos extemporâneos de energia elétrica, ressaltando que o CARF admite a apropriação de créditos extemporâneos, ainda que sem retificação de DACTON, se demonstrado por meio de documentação hábil a existência do crédito e o seu não aproveitamento anterior, mas que, no caso em análise, “...percebe-se que a recorrente não efetuou a retificação das DACTONs e DCTFs e tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização”.

Portanto, a negativa de provimento foi por questões probatórias, não sendo aptos os paradigmas acostados a demonstrar efetiva dissidência jurídica. No Acórdão 3401-001.582, a aceitação de crédito sem retificação de DACTON se deu por não haver dúvida quanto ao insumo e o crédito respectivo, ou sobre eventual duplicidade de utilização. E, no Acórdão 3403-002.718, defende-se ser possível o crédito extemporâneo ou mediante retificação de DACTON, ou, sem retificação, apenas pelo seu valor nominal. Assim, o primeiro paradigma concorda com a tese defendida no acórdão recorrido (e decide diversamente apenas em função do acervo probatório lá encontrado), e o segundo paradigma nem concorda nem diverge da tese externada, porque analisa o tema à luz de situação e de premissas distintas.

Pelo exposto, não deve ser conhecido o recurso em relação a tal tema, por ausência de similitude entre o acórdão recorrido e os paradigmas colacionados.

Do Mérito - Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional sustenta que o direito ao crédito relativo às despesas de frete com aquisição de insumos, quando assumidos pelo comprador, integra a base de cálculo das referidas mercadorias e dela é parte integrante. Contudo, se a mercadoria estiver sujeita ao crédito presumido, deverá ser apropriado conforme o insumo e registrado corretamente em campo próprio referente ao crédito presumido.

A situação aqui tratada diz respeito à tomada de créditos dos custos de frete referentes à aquisição de insumos para utilização no processo produtivo do Contribuinte, que dispõe a Lei nº 10.925/2004 (crédito presumido), mais especificamente à aquisição de *commodities* agrícolas cujo frete na aquisição é de responsabilidade do adquirente (o Contribuinte).

O período aqui analisado é relativo a 2011, já na vigência da Instrução Normativa SRF 660/2006 (até o advento de tal IN o Contribuinte não tinha direito ao crédito presumido, mas sim ao crédito básico de COFINS, conforme entendimento sufragado pela Solução de Consulta nº 214, de 2009). De fato, tanto a Solução de Consulta 214/2009 quanto a 216/2008 esclarecem que:

“(...) no período entre a publicação da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006) podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos

adquiridos indevidamente com suspensão e que correspondem às hipóteses de crédito do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (...)"

A referida IN nº 660/2006, já em seu art. 1º, estabeleceu que fica suspensa a exigibilidade das Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de determinados produtos (entre os quais os produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 5º da mesma norma).

Tal Instrução Normativa foi revogada pela IN RFB nº 1.911/2019, por seu turno revogada pela recente IN RFB nº 2.121, de 15/12/2022, que consolida a disciplina procedimental relativa à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, de forma já alinhada ao precedente vinculante do STJ (REsp nº 1.221.170/PR).

Nesta 3ª Turma da CSRF, há várias decisões partindo do pressuposto de que não se poderia dissociar o frete na aquisição do bem adquirido e que o tratamento aplicado a um necessariamente será aplicado ao outro. No entanto, temos reserva a esse entendimento, como externamos em precedentes recentes, neste tribunal administrativo (v.g., nos Acórdãos nº 9303-013.668 a 670). A nosso ver, o frete de aquisição efetivamente pode ser computado de forma apartada do bem adquirido, em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

É certo que esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este Tribunal Administrativo. O que não se pode admitir é o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003: "*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*"). Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Portanto, não cabe a tomada de crédito em uma aquisição de insumo tributado à alíquota zero (ou de outra forma desonerado) na qual o valor de aquisição já compute o frete, utilizando a alíquota do insumo, não havendo registros contábeis e fiscais autônomos.

Por outro lado, se a aquisição do insumo for registrada e contabilizada de forma autônoma do frete correspondente, e sujeita a tributação (não gozando do mesmo tratamento do bem adquirido), é possível a tomada de crédito em relação ao frete, ainda que o bem tenha sido tributado à alíquota zero ou desonerado.

O que se busca evitar, com esse entendimento, é tanto a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada, quanto o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade a operação efetivamente tributada, e que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

Portanto, se verificado registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui "insumo", e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no já citado inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Pelo exposto, **legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes** que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados (aquisição de *commodities* agrícolas).

Assim, voto por negar provimento ao recurso fazendário nesse aspecto, recordando que a unidade responsável pela implementação do aqui decidido deve certificar-se da existência de efetivo registro autônomo das operações de frete, com efetiva tributação da operação de frete, condição para a fruição do crédito básico na não cumulatividade.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães