



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.945185/2013-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-014.100 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de fevereiro de 2024
Recorrente TRÊS MARIAS EXPORTAÇÃO, IMPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM, POSSIBILIDADE.

Geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com material de embalagem que se enquadre no conceito de insumo definido na legislação.

SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÃO DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS JURÍDICAS CONSIDERADAS NOTEIRAS. GLOSA.

Glosa-se o crédito básico calculado sobre as aquisições de café de pessoas jurídicas cuja inexistência de fato ou a incapacidade para realizarem as vendas foi evidenciada em ação fiscal e tendo em vista as conclusões alcançadas no âmbito de operações especiais de fiscalização conhecidas como Robusta, Tempo de Colheita e Broca.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES À TAXA SELIC.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos à contribuição em epígrafe, por falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas atinentes ao material de embalagem e ao frete na aquisição de insumos (caixa de papelão e lata). Vencida a Conselheira Mariel Orsi Gameiro, que votou por reverter também as glosas em relação às operações realizadas com as

empresas designadas como “noteiras”. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Não votou a Conselheira Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), uma vez que o Conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira já havia registrado seu voto na sessão realizada em janeiro de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, referente a (i) material de embalagem e frete na aquisição do referido material, e (ii) aquisições de PJ inexistente de fato – noteiras, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

PROVA. CONJUNTO DE INDÍCIOS CONCORDANTES. VALIDADE. A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Indícios vários e concordantes são provas hábeis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. GLOSA. Correta a glosa dos créditos quando comprovada a existência da interposição de pessoas jurídicas com o fim exclusivo de mascarar a aquisição de insumos para se obter valores maiores de crédito na apuração da contribuição no regime não cumulativo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB. No regime da não cumulatividade da COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018). No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos

critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e

Em sede recursal, a Recorrente pleiteia o reconhecimento do direito ao crédito nas aquisições de pessoas jurídicas "noteiras", em razão de sua incontestável boa-fé. Além disso, requer a reversão da glosa referente ao material de embalagem para transporte e ao frete para aquisição do mencionado material (insumo), bem como a aplicação da Taxa Selic.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

1 – Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade; dele tomo conhecimento.

2 – Meritoriamente

Meritoriamente, a Recorrente trouxe em seu recurso voluntário os seguintes argumentos, que serão devidamente analisados: (i) direito ao crédito integral nas aquisições de pessoas jurídicas inexistentes; (ii) direito ao crédito com despesas de material de embalagem e frete para aquisição deste insumo; (iii) incidência da Taxa Selic para apuração dos créditos de PIS/COFINS.

2.1 – Aquisições de pessoas jurídicas inexistentes

Como detalhado no relatório, a glosa resultou de auditoria na qual se alcançaram as mesmas características encontradas em trabalhos desenvolvidos em outros órgãos fiscais (Broca e Tempo de Colheita na DRF Vitória e Robusta na DRF São José do Rio Preto): a existência de esquema organizado com o fim de gerar créditos artificiais para aproveitamento pelas indústrias ou empresas exportadoras de café.

O relato da auditoria incluiu uma série de elementos de prova que apontam a inexistência de fato das empresas que atuavam apenas com o único objetivo de fornecer notas fiscais de pessoa jurídica. O conjunto probatório construído pela fiscalização reúne fotografias tiradas em visita ao domicílio fiscal indicado pelas mencionadas pessoas jurídicas, análises sobre a movimentação financeira das citadas empresas em comparação aos valores de tributos devidos declarados, avaliação da evolução do quadro societário, coleta de depoimentos de testemunhas, todo um universo de elementos que comprovam a inexistência das referidas empresas.

O ardil consistia na interposição artificiosa de pessoas jurídicas atacadistas, chamadas de empresas noteiras, entre as pessoas físicas produtoras de café e a pessoa jurídica exportadora ou industrial. O artifício possibilitava à empresa industrial ou exportadora inflar artificialmente o índice percentual para o cálculo do crédito não cumulativo sobre o café adquirido, já que as aquisições de pessoas jurídicas comerciais atacadistas geravam créditos para a sistemática de não cumulatividade nos percentuais de 1,65% e 7,6% sobre o valor das compras, respectivamente para o PIS e a Cofins, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Por outro lado, as compras realizadas diretamente de pessoas físicas geravam créditos presumidos no percentual de 35% do crédito básico (assim considerado aquele decorrente da aquisição de pessoa jurídica), nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

O mencionado esquema fraudulento, sabe-se, embora concentrado nos Estados produtores de Minas e Espírito Santo, espalhou-se por todo o país. Note-se que o benefício econômico pretendido não estava voltado à redução do preço de compra, por isso as vendas, via de regra, ocorriam a preço de mercado. A vantagem ilicitamente almejada era a apuração de créditos de PIS e Cofins em percentuais artificialmente elevados, já que as aquisições de café de pessoas jurídicas geram mais crédito que as compras feitas diretamente dos produtores pessoas físicas.

Desse modo, diante das constatações acerca das pessoas jurídicas fornecedoras que comprovam a inexistência de fato das mencionadas pessoas jurídicas, entendeu a autoridade que firma o despacho decisório glosar os créditos integrais vinculados a essas situações. Em sua defesa, a contribuinte contesta a conduta da Administração e invoca a tese de que não poderia sofrer nenhuma consequência tributária por conta de irregularidades fiscais ou cadastrais verificadas em seus fornecedores, uma vez que teria a prova do pagamento das operações glosadas, invocando, para embasar seu direito, o artigo 82 da Lei nº 9.430/96.

Sobre o tema, a DRJ manteve o despacho decisório nos seguintes termos:

Glosa das aquisições de insumos feitas junto às “noteiras” A fiscalização entendeu existirem indícios de fraude nas operações de aquisição de café junto às empresas Unica dos Grãos Comércio de Café e Cereais Ltda, Suprema Comércio de Café e Comércio de Café D Cristo Ltda, efetuando a glosa do crédito apropriado à vista das notas fiscais de entrada dessas fornecedoras.

Em contradição, a contribuinte firma o entendimento de que no caso das empresas tidas pelo fisco como inaptas/notas fiscais inidôneas, a jurisprudência e a doutrina protegem o terceiro adquirente de boa-fé, não podendo ser de nenhuma forma prejudicado o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços que comprovar a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Nesse contexto, é importante esclarecer que a Auditoria-Fiscal levada a cabo pelas autoridades da Receita Federal e as glosas dos créditos decorrentes das transações comerciais com as pseudo atacadistas (“noteiras”) inserem-se no contexto das investigações desenvolvidas pelas operações Tempo de Colheita, Broca, Robusta e Ghost Coffee, sendo que, nos documentos constituídos pela fiscalização, o Auditor Fiscal faz uma síntese do “modus operandi” do procedimento descoberto a partir das citadas operações, que tinham como intento gerarem créditos artificiais para a dedução na apuração do PIS/Pasep e da COFINS devidos pelas indústrias e exportadoras de café.

Os atos passaram a ser praticados pouco depois das alterações na legislação que introduziram a sistemática da não cumulatividade na apuração dessas contribuições (leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Consistiam eles na interposição de pessoas jurídicas ditas atacadistas entre as pessoas físicas produtoras de café e a indústria/exportadora, o que possibilitava a estas últimas aumentar seus créditos, já que as aquisições das pessoas físicas geravam apenas

crédito presumido, isto é, trinta e cinco por cento do crédito gerado pelas aquisições de pessoas jurídicas.

Se a empresa adquirente do café em grão compra diretamente do produtor rural – pessoa física – o valor do seu direito creditório se reduz a 35% (atendidos certos requisitos) daquele referente a mesma compra de um atacadista/pessoa jurídica, regra que passou a valer após 01/02/2004 até alteração da legislação em 2011.

Tais empresas interpostas eram o que as investigações chamaram de “noteiras”, porque não se tratava, na verdade, de atacadistas regulares, ou seja, que compravam o café e o revendiam, mas simplesmente de empresas de fachada, cuja função era apenas emitir a nota fiscal para guiar o café até a indústria ou a exportadora. Essas “noteiras” declaravam zero como receita em suas DIPÉ e não tinham patrimônio algum.

Sobre o tema, em seu aspecto histórico, cabe observar que, após as operações Tempo de Colheita, Robusta, Broca e Ghost Coffee, concluiu-se que o mercado de café estava desajustado de maneira institucionalizada. Os participantes, em geral, sabiam da existência das empresas de fachada criadas com o objetivo de gerar créditos de PIS e COFINS para os grandes adquirentes dos produtos; afastando-se a possibilidade de alegação de boa-fé.

O número de fornecedores envolvidos chegou a casa de centenas e foi impossível verificar mais profundamente cada um deles, sobretudo tendo em vista o prazo estabelecido para Secretaria da Receita Federal do Brasil se pronunciar a respeito dos créditos pleiteados via restituição. Ainda assim, dezenas de empresas foram analisadas; conforme consta nos autos. A Receita Federal do Brasil constatou a inexistência de fato de inúmeras delas; o que levou a INAPTIDÃO das mesmas. Outras tantas estão com sua situação cadastral SUSPensa porquanto os trabalhos de verificação ainda não se encerraram. Entretanto existem muito mais empresas que apresentam exatamente os mesmos indícios levando à mesma conclusão: são empresas inexistentes de fato e suas notas fiscais não podem ser reconhecidas como comprovante das operações, sobretudo para se gerar crédito pela sistemática não cumulativa a ser entregue aos contribuintes.

Provou-se nas investigações, de forma irrefutável, a existência de pessoas jurídicas utilizadas para o fim específico de venda de notas fiscais. Tais notas fiscais foram interpostas nas operações de aquisição de café entre o real comprador e o produtor rural/maquinista. Também ficou claro o objetivo: geração de créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Novas pseudoempresas atacadistas de café foram detectadas no curso das investigações. Foram criadas para atender a demanda crescente por nota ou suceder aquelas abandonadas pelos seus “donos” ou indesejadas pelas empresas compradoras, pois já estavam a muito tempo no “mercado”.

A profundidade das investigações e a densidade das provas que revelaram essa situação podem ser observadas no trecho da Informação Fiscal transcrito no relatório acima.

Assim, os elementos coletados pela auditoria no âmbito da operação Tempo de Colheita, Broca, Robusta e Ghost Coffee trazem provas irrefutáveis de que o mercado de compra de café estava contaminado pela interposição artificial de intermediários pessoas jurídicas com o fim único e exclusivo de gerar créditos fictícios de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade.

Quanto à alegação de boa-fé, tanto durante as operações de investigação citadas como no presente procedimento fiscal, já havia sido ressaltado que as indústrias e as empresas exportadoras zelavam para que formalmente tudo fosse feito para dar a aparência de lisura. Vários dos procedimentos adotados pela autuada na busca de informações de seus fornecedores foram constatados também entre outras pessoas jurídicas que se favoreceram da intermediação das “noteiras”. Esses procedimentos tinham, como ficou evidenciado na investigação, o intuito de, ao menos formalmente, transparecer legalidade nas transações efetuadas.

No caso concreto, o que se extrai da análise dos fatos é que os procedimentos formais adotados pelo contribuinte não são suficientes para concluir pela boa-fé nas transações efetuadas, vez que não havia possibilidade de que o contribuinte desconhecesse o narrado acima.

Nesse aspecto, entendo por correta a glosa perpetrada pela autoridade fiscal.

Não há que falar em reconhecimento do crédito presumido relativo a essas aquisições, muito menos em ressarcimento e/ou compensação desses valores na forma do art. 7º-A da Lei nº 12.599/2012, haja vista que tais questões não perfazem o objeto do presente processo administrativo fiscal, sendo certo que para tais aproveitamentos o contribuinte deveria apresentar, no prazo legal, Pedido de Ressarcimento – PER e/ou Declaração de Compensação – DCOMP específicos. Igualmente, não há que se falar em devolução dos tributos recolhidos nestas operações (IRPJ/CSLL), nos termos do art. 22, § 6º, da Lei nº 13.043/2014, haja vista que tal matéria também não é objeto do presente processo. Devem ser indeferidos, portanto, os pedidos do contribuinte nesse sentido.

Em complemento ao que foi decidido pela DRJ, cujas razões adoto para afastar o pleito da Recorrente, rejeita-se o pedido desta de reconhecimento de boa-fé à luz do preceito normativo contido no parágrafo único do artigo 82 da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

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.

Isso ocorre porque não houve comprovação de pagamento e recebimento das mercadorias relacionadas às operações sob análise, afastando, assim, a regra de exceção prevista no parágrafo único. Com efeito, as alegações recursais da Recorrente não indicam ou remetem a quais documentos comprovam suas alegações, tratando-se, portanto, de alegações sem cunho probatório. Assim, a decisão de primeira instância é correta.

2.2 – Material de Embalagem e Frete na Aquisição deste Insumo

Neste tópico, a glosa diz respeito aos materiais de embalagem e ao frete para a aquisição dos referidos insumos. Por um lado, a decisão defende a manutenção da glosa nos seguintes termos:

De acordo com a descrição de utilização apresentada pelo próprio contribuinte em sua manifestação de inconformidade, as caixas de papelão são utilizadas para transporte do café solúvel acondicionado em sacos plásticos, sacos aluminizados, recipientes de vidro ou latas de metal.

Ora, essa descrição deixa evidente que se trata de bem que não é utilizado no processo produtivo, mas sim posteriormente ao seu término, pois serve para transporte de produtos já acabados. Sobre esse tema, vale transcrever os itens 55 e 56 da Parecer Normativo COSIT nº 05/2018:

(...)

Assim, deve ser mantida a glosa dos créditos apurados sobre as aquisições de caixa de papelão acima relacionadas.

(...)

Já no que se refere aos fretes relativos à compra de caixas de papelão e de latas, a glosa deve ser mantida, haja vista que se trata de bens adquiridos e destinados ao transporte de produtos acabados e/ou com suspensão das contribuições.

Contestando a glosa relativa ao material de embalagem, a Recorrente alega que tais embalagens se prestam a proteger o produto alimentício e evitar contatos que possam contaminar a mercadoria, eventualmente causando danos a terceiros.

Com razão, a Recorrente. Isso ocorre porque os materiais de embalagem, sejam de apresentação ou de transporte utilizados com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Quanto ao frete para aquisição dos materiais de embalagem (caixa de papelão e lata, sem incidência de tributação), entendo que a glosa deve ser revertida. Isso ocorre porque, ao contrário do que foi decidido, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito refere-se apenas ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam estar relacionados a eles, como é o caso:

"Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

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

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito, mas sim a suposta impossibilidade de tomar o crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero ou não sofrer tributação por ter sido adquirido de pessoa física e/ou com suspensão das contribuições ao Pis/Cofins, restrição esta não trazida na Lei.

Nesse sentido, observem-se outros acórdãos deste E. Conselho:

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/200994 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria grifei)

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins
Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

"(...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo n.º 10950.003052/200656. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403001.938. Maioria grifei)

O Ilustre Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, em seu voto no julgamento do último acórdão acima mencionado, apresentou razões substanciais para admitir a tomada de crédito sob análise:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados.

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (grifei).

Nestes termos, revento a glosa relativa aos fretes na aquisição de insumo (caixa de papelão e lata). Assim, reverte-se a glosa em relação ao material de embalagem.

2.3 – Taxa Selic

A Recorrente, em síntese apertada, alegou ofensa ao artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, postulando que o prazo entre a data do protocolo do pedido de ressarcimento e a análise da DRF foi ultrapassado, sendo suficiente para aplicar a correção pela SELIC; pede aplicação do REsp nº 1.138.206/RS e do REsp 993.164.

Pois bem. Dispõe o artigo 24, supra citado:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Referido normativo traz em seu bojo apenas uma obrigatoriedade a ser cumprida pela administração pública, qual seja, proferir decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. Não há, como pretende a Recorrente, determinação legal para que, admitida a hipótese de descumprimento do prazo, haja incidência de correção pela Taxa Selic.

Ou seja, não há permissivo legal para acolher as pretensões da Recorrente. Sequer as decisões judiciais se prestam para embasar o pedido da Recorrente, posto que, além de não vincularem o julgamento administrativo, ressalvado apenas as hipóteses regimentais (artigo 62 do RICARF), tratam de processos administrativos originários de pedido de restituição (REsp 1.138.206/RS) e de pedido de ressarcimento de crédito de IPI (REsp 993.164), institutos normativos (restituição diferente de ressarcimento) e tributos que não se confundem com o presente caso.

Além disso, o art. 145 da IN RFB nº 1.717, de 2017, é claro ao dispor sobre a não incidência de juros de mora sobre o crédito objeto de ressarcimento relativo ao PIS ou à Cofins:

Art. 145. Não haverá incidência dos juros compensatórios sobre o crédito do sujeito passivo:

[...]

III - no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, bem como na compensação dos referidos créditos; e

[...]

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas atinentes ao material de embalagem e ao frete na aquisição de insumos (caixa de papelão e lata).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus

Declaração de Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro

Peço vênia ao ilustre voto do relator, para divergir quanto às glosas efetuadas oriundas de operações de aquisição de café de pessoas jurídicas consideradas inaptas, baixadas ou suspensas pela Receita Federal.

Afirma a fiscalização que a recorrente não tem direito ao crédito pleiteado, porque se enquadra na perspectiva de um esquema fraudulento, e utilização de interposta pessoa (empresas de fachada), com objetivo de emissão de notas e confecção de créditos de PIS/Cofins fictícios, considerando as operações deflagradas pela Receita Federal, Ministério Público Federal e Polícia Federal, denominadas tempo de colheita e broca, nos estados do Espírito Santo e Minas Gerais.

Noutro lado, afirma o contribuinte que a presunção de fraude ou simulação é indevida, porque a inaptidão das empresas foi declarada muito tempo após as operações realizadas entre eles, foi comprovado, mediante os documentos nos autos, que as operações verdadeiramente ocorreram, com a entrega dos produtos e a realização dos respectivos pagamentos.

De fato, neste ponto, a razão, e as provas, assistem ao contribuinte.

Em que pese a existência de diversas empresas, apelidadas de noteiras, nas operações “Tempo de Colheita” e “Broca”, em que há demonstração da inexistência das operações, através de diversos elementos de prova - sem qualquer respaldo documental, seja em relação a comprovantes de pagamentos, seja em relação aos registros contábeis, bem como demonstrado o conluio entre as empresas que fechavam tais negócios, mediante testemunhas, e estruturas evidentemente insuficientes ao sustento de toda operação, há de se considerar que a afirmação e desconsideração dos créditos pleiteados por todos adquirentes não deve ser generalizada.

É necessário demonstrar o dolo e a existência de conluio, ainda que estejamos à frente da inversão do ônus da prova quando se trata de pedido de ressarcimento, restituição ou compensação. Além da autoridade fiscal ter ficado aquém de sua obrigação de motivar o ato administrativo de negativa do crédito pleiteado, o recorrente demonstrou de forma inequívoca, através das notas fiscais, escrituração contábil e comprovantes de pagamento a existência da operação – e a título do pleito quanto ao crédito, é suficiente, se inexistente prova de sua invalidade para conseqüente desconsideração do negócio jurídico.

A fiscalização baseia-se, integralmente, em suposições e presunções, lastreadas no comportamento empresarial de empresas que foram descobertas no bojo das operações supramencionadas, além do Termo de Constatação Fiscal SEORT, tecendo longas considerações sobre o panorama geral das fraudes deflagradas no setor cafeeiro, sem indicar em que medida a recorrente e suas operações fariam parte disso.

Acórdão da DRJ:

No presente caso, a autoridade fiscal demonstra, por meio do Termo de Constatação Fiscal SAORT anexo, que a manifestante adquiriu o café que exporta de fornecedores que se enquadram perfeitamente na descrição das empresas de fachadas acima além de outras situações que analisaremos a seguir.

Termo SEORT:

C. FORNECEDORES DECLARADOS INAPTOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Sem prejuízo das considerações do item A acima, temos a relatar os seguintes fatos sobre as empresas que venderam café para a Exportadora de Café Guaxupé e que foram declaradas inaptas, como apresentado no Anexo I – Fornecedores inaptos. Trata-se de compras efetuadas ao longo dos anos 2004 a 2010 sobre as quais a empresa Exportadora de Café Guaxupé vem solicitando/utilizando créditos normais de PIS e COFINS não cumulativos. Os créditos pleiteados à época relativos a esses fornecedores foram indeferidos por esta SAORT pelas irregularidades detectadas e que ensejaram a abertura de diversos processos de Representação Fiscal.

A empresa Exportadora de Café Guaxupé vem apropriando os créditos com base nos documentos fiscais inidôneos por serem emitidos por empresas consideradas inaptas pelo motivo de **inexistência de fato/omissão não localizada**.

Das 13 empresas constantes do Anexo I – Fornecedores Inaptos, 9 têm como domicílio fiscal o município de Munhuauçu/MG (fls. 525 a 535). A empresa Exportadora de Café Guaxupé tem neste município, à Av. Centenário, sem nº, e tendo a cidade 75.000 habitantes, é improvável que a empresa Exportadora de Café Guaxupé desconheça a inexistência de seus fornecedores (vide mapa das ruas de Munhuauçu, com localização dos fornecedores da Exportadora de Café Guaxupé às fls. 525 a 535).

O mesmo fato acontece com a empresa fornecedora Maragogipe; em Guaxupé (fl. 524), município em que se situa a matriz da empresa Exportadora de Café Guaxupé (48.000 habitantes). Da mesma forma os fornecedores Faria Comércio de Café e Comércio de Café Rio Claro, de municípios vizinhos a Munhuauçu (fls. 536 a 540).

De todas essas empresas, a empresa Exportadora de Café Guaxupé adquiriu, no período de 2004 a 2010, café no montante de R\$ 72.092.798,89 correspondendo ao crédito de PIS/COFINS no valor de R\$ 6.668.583,90 conforme ANEXO I – fornecedores inaptos.

Ressalte-se que, a publicidade da inaptidão objetiva prevenir terceiros de boa fé, porém, considerando o volume de compras, a diversidade de fornecedores com irregularidades conforme descritas (inaptas no CNPJ), as empresas tão próximas fisicamente à adquirente Exportadora de Café Guaxupé, que fornecem café a esta a tanto tempo (mais de 6 anos), é razoável afastar que tais operações comerciais eivadas de vícios presumam-se como sendo de boa-fé.

Pelos fatos expostos, além dos descritos no item A, os créditos ora solicitados referentes aos fornecedores constantes do Anexo I, para o período em análise, também foram glosados por esta Administração.

Não há qualquer LASTRO DOCUMENTAL que comprove que a recorrente tenha relação direta com a fraude constatada das empresas fornecedoras envolvidas no esquema de confecção de créditos de pis/cofins.

Contrário do que conduz a decisão da DRJ, geralmente nos processos que temos evidentes operações fraudulentas, não há qualquer resquício contábil concreto e coerente das operações realizadas entre adquirente e fornecedor, de fato, existem diligências que comprovam que as empresas de fachada não carregam qualquer estrutura que sustente o volume das operações, além da demonstração inequívoca de dolo e conluio, feita através de outras formas de prova, **como a juntada de depoimentos de envolvidos na operação, e mais diligências realizadas nos pequenos municípios que se situavam as empresas de fachada.**

A exemplo disso, o acórdão julgado no CARF em 2023 é explícito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS /PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 PESSOAS JURÍDICAS INATIVAS, INAPTAS, BAIXADAS. OPERAÇÕES. SIMULAÇÕES. CRÉDITOS. GLOSA. Mantém-se a glosa dos créditos das contribuições sobre as aquisições de café de pessoas jurídicas cuja inexistência, de fato, ou seja, cuja incapacidade para realizarem as operações de beneficiamento/industrialização, armazenagem, classificação e vendas, foram comprovadas em processo administrativo, mediante diligências e depoimentos dos

envolvidos nas operações. INSUMOS (CAFÉ). AQUISIÇÕES. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. CRÉDITOS. ALÍQUOTAS CHEIAS (1,65%/7,60%). CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. As aquisições de insumo (café beneficiado) de cooperativas de produção agropecuária, utilizado na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana, não dão direito ao desconto de créditos das contribuições, calculados às alíquotas cheias e sim ao desconto de créditos presumidos da agroindústria. SUSPENSÃO. CEREALISTAS/EMPRESAS AGROPECUÁRIAS. VENDAS. CAFÉ CRU BENEFICIADO. APLICABILIDADE. Aplica-se a suspensão das contribuições incidentes nas compras de insumo (café beneficiado) de cerealistas e/ ou de empresas agropecuárias, utilizado na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana. (CARF 16366720441201345 3301-012.452, Relator: RODRIGO LORENZON YUNAN GASSIBE, Data de Julgamento: 23/03/2023, Data de Publicação: 17/04/2023)

No caso em comento, o contribuinte acosta aos autos notas fiscais e comprovantes de pagamento, além de comprovantes de entrega efetiva da mercadoria, além do razão analítico do período.

Indaga-se, como pode o recorrente valer-se de outras formas de comprovar a idoneidade de seus fornecedores, senão pela conduta já adotada, de verificação de seus cadastros fiscais estadual e federal, além de resguardar toda documentação relativa às operações realizadas?

Não cabe ao adquirente, numa operação comercial, considerando ainda mais as numerosas operações comerciais realizadas pela recorrente, dirigir-se ao estabelecimento para verificar se suas instalações são suficientes ao que supostamente é demandado, tão menos fariam contato com os sócios, para averiguar se o nível cultural e educacional de cada um corresponderia à abertura e manutenção de uma empresa – e mesmo se assim o fizessem, e constatassem que são pessoas que não carregam o nível esperado, certamente não aprofundariam uma investigação, porque não é função precípua de uma exportadora tal atividade.

Não só, não há como afirmar que sua defesa está pautada somente nas notas fiscais que foram consideradas inidôneas, conforme demonstrado com o exemplo acima, nos autos estão os documentos que comprovam pró-atividade quando da realização da operação, ao menos em consulta aos cadastros das pessoas jurídicas pretendidas como fornecedoras, além de toda escrituração contábil, e comprovantes de pagamento.

A simulação supostamente ocorrida, implica em um dos motivos de invalidade dos negócios jurídicos, considerando a existência de conluio de ambas as partes, com objetivo de desviar-se de obrigações legais e enganar terceiros ao criar uma aparência de negócio que não condiz com a vontade real dos sujeitos, e a realidade operacional.

Nesse contexto, as partes formalizam ato não praticado (simulação absoluta) ou ato diferente daquele efetivamente praticado (simulação relativa), atos que não se confundem com fraude à lei, a qual decorre da prática de ato doloso para afastar vedação estipulada pela lei.

De todo e qualquer modo, a fraude ou simulação devem ser comprovadas, pois a conduta dependa da existência da intenção clara do agente (dolo) de praticar o ato delituoso, não comportando a modalidade culposa (negligência, imprudência ou imperícia).

Na própria decisão da DRJ, para além de outros argumentos genéricos utilizados, é afirmado que não é possível comprovar a existência de conluio, extraindo-se disso a

impossibilidade de comprovação do dolo quanto à participação direta e consciente da recorrente no esquema fraudulento para aproveitamento indevido de créditos de pis/cofins.

Nesse sentido também entende este Tribunal:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. CONTAGEM DO PRAZO. DIES A QUO. A Administração Tributária tem o prazo de cinco anos, a partir da entrega da declaração de compensação - DCOMP (e não do pedido de ressarcimento - PER), para homologar ou não a compensação, sob pena de a compensação ser homologada tacitamente por decurso de prazo. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. Não há que se cogitar de nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário. ATOS ANTERIORES AO LANÇAMENTO. PRINCÍPIO INQUISITÓRIO. AUSÊNCIA DE NULIDADE. O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório. O direito à ampla defesa e ao contraditório somente se instalam e são exercíveis no processo administrativo (governado pelo Decreto 70.235/72 e pela Lei n. 9.784/99), que se inicia com a pretensão resistida (contencioso). **PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EXPORTAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE À LEI. FALTA DE PROVA. MANUTENÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO E SEUS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Não estando comprovada a simulação ou a fraude à lei das operações praticadas, o crédito não cumulativo das contribuições sociais, relativo às entradas dos produtos posteriormente exportados, não pode ser glosado.** NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA DE CRÉDITO. Tratando-se de emissão de notas por empresas inaptas, e **não tendo sido comprovado o pagamento e a efetiva movimentação das mercadorias descritas nas notas fiscais**, cabível a glosa do crédito básico da Contribuição ao PIS e da COFINS.

(CARF 10660902324201397 3402-009.038, Relator: Não informado, Data de Julgamento: 21/09/2021, Data de Publicação: 19/10/2021)

Como dito, inicialmente, é necessário demonstrar o dolo e a existência de conluio, ainda que estejamos à frente da inversão do ônus da prova quando se trata de pedido de ressarcimento, restituição ou compensação.

A Súmula 509, do Superior Tribunal de Justiça – ainda que não tenha aplicabilidade obrigatória no âmbito deste Conselho Administrativo, aduz que é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Ora, ainda que fale sobre ICMS, extrai-se que a boa-fé é presumida, e que qualquer movimento ou entendimento contrário à operação realizada, deve ser carreada de prova para sua desconsideração.

Para além da Súmula 509, há de se considerar o precedente de caráter vinculante a este Conselho Administrativo – REsp 1148444, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo – Tema 272, sob a seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. 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 (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f.

35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes."

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.148.444/MG, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 14/4/2010, DJe de 27/4/2010.)

Ainda, afirma o acórdão, de forma clara, que a nota considerada inidônea em momento posterior à operação, que restou comprovada pelo adquirente de boa-fé, não tem o condão de embasar a desconsideração do negócio jurídico.

Importante destacar que tal presunção deve ser elidida mediante provas suficientes e hábeis para tanto, e que a mera inidoneidade das notas fiscais, em momento posterior não é suficiente, se comprovado o pagamento e a efetividade da operação com a entrega da mercadoria, por força do artigo 82, parágrafo único, da Lei 9.430/1996:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

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.

Extraí-se da supramencionada norma que os efeitos tributários serão produzidos e mantidos, ainda que para notas fiscais consideradas inidôneas, quando há efetiva comprovação do pagamento e da realização da operação desconsiderada pela fiscalização.

Portanto, nesse sentido, considerando a inexistência de provas suficientes a comprovar o dolo e a ocorrência de conluio entre as empresas consideradas inaptas/baixadas e a recorrente, bem como pelas provas colacionadas aos autos – que cabalmente, em quantidade e qualidade, demonstram a efetividade das operações, seja em relação à comprovação do pagamento, a emissão de notas fiscais, e entrega da mercadoria, não há que se falar em simulação ou fraude, presumindo-se a boa-fé de terceiro adquirente, com a manutenção dos efeitos tributários pertinentes à operação, conforme exposto.

Nesse sentido, entendo por reverter a glosa para reconhecer o direito ao crédito nas operações realizadas com empresas inaptas/baixadas.

Mariel Orsi Gameiro