



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11543.000385/2005-15
ACÓRDÃO	3302-015.895 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EISA - EMPRESA INTERAGRÍCOLA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. AQUISIÇÃO. PESSOAS JURÍDICAS IRREGULARES. BOA-FÉ.

Reconhecida a boa-fé do adquirente e a regularidade formal da documentação apresentada (notas fiscais, comprovantes de pagamento e registros contábeis) e inexistindo prova de fraude ou conluio, não cabe negar créditos sob fundamento de irregularidades de terceiros.

TAXAS CONDOMINIAIS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de locação relacionados aos contratos de aluguel, como por exemplo as taxas condominiais têm natureza distinta de “aluguel”, não sendo possível o seu creditamento, com base no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em julgar o processo da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas às aquisições de café mantidas pela DRJ com base em fundamento inexistente no Despacho Decisório e tendo em vista que o não recolhimento dos tributos na etapa anterior não pode ser fundamento apto a negar o creditamento; e (ii) por maioria de votos, para dar provimento à reversão de glosas relativas às comissões pagas a pessoas jurídicas na aquisição da matéria prima, vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mário Sérgio Martinez Piccini.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Moraes Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Declaração de Compensação relativo ao direito creditório de Cofins, referente ao regime não-cumulativo, no período de 01/01/2004 a 31/03/2004.

A autoridade fiscal, por meio do Parecer DRF/VIT/SEORT nº 2978/09, homologou parcialmente o pedido, com base nos seguintes fundamentos:

- (i) parte das despesas apresentadas (manutenção e reparos) não se enquadram como insumos segundo a legislação;
- (ii) aquisições de insumos junto a fornecedores considerados inidôneos, inativos, omissos ou com inconsistências econômico-fiscais relevantes, comprometeria a comprovação da incidência das contribuições na etapa anterior. Por essa razão, parte das aquisições foi desconsiderada como operações com pessoas jurídicas, sendo reenquadrada como aquisições de pessoas físicas, com reconhecimento apenas do crédito presumido correspondente;
- (iii) ausência de comprovação adequada de determinadas despesas, especialmente aluguéis, bem como impossibilidade de aproveitamento de créditos sobre despesas de condomínio, por ausência de previsão legal;
- (iv) exclusão de itens do estoque de abertura que não se enquadrariam como insumos aplicados na produção;
- (v) ajustes na apuração da receita, com a inclusão de variações cambiais ativas não declaradas e a consideração de todas as variações cambiais ativas como receitas financeiras tributáveis, sem compensação com variações passivas;
- (vi) parcela significativa das aquisições não sofreu incidência econômica de PIS/Cofins na etapa anterior, o que afastaria o direito ao crédito, sob pena de enriquecimento sem causa;
- (vii) ainda que não comprovado conluio ou má-fé da contribuinte, entendeu-se que o prejuízo decorrente de irregularidades praticadas por terceiros não poderia ser transferido ao Fisco.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de inconformidade, com os seguintes fundamentos:

- (i) inexistência de participação ou vínculo com os esquemas fraudulentos investigados nas operações “Tempo de Colheita” e “Broca”, sustentando ter agido de boa-fé, mediante a apresentação de notas fiscais, comprovantes de pagamento e registros de entrada de mercadorias;
- (ii) ausência de comprovação, por parte da fiscalização, de qualquer conduta fraudulenta ou de conluio por parte da contribuinte;
- (iii) direito ao creditamento com base na legislação vigente à época (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não havendo exigência legal de comprovação do recolhimento do tributo na etapa anterior;
- (iv) impossibilidade de o adquirente fiscalizar a regularidade fiscal de seus fornecedores, diante das limitações impostas pelo sigilo fiscal;
- (v) comprovação das operações por meio de documentação idônea, incluindo notas fiscais e comprovantes de pagamento, sendo suficientes para legitimar o direito ao crédito;
- (vi) essencialidade das despesas com embalagens, comissões e serviços relacionados à atividade produtiva, por integrarem o processo de aquisição, beneficiamento e comercialização dos produtos;
- (vii) impropriedade das glosas relativas a despesas com aluguéis e condomínio, sustentando que tais gastos estariam vinculados à atividade operacional da empresa;
- (viii) contestação dos ajustes relativos às variações cambiais, sob o argumento de que tais receitas estariam vinculadas a operações de exportação, devendo ser alcançadas pela imunidade constitucional;
- (ix) alternativamente, pleiteou o reconhecimento do direito ao crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004, especialmente em relação às aquisições que foram desconsideradas como realizadas com pessoas jurídicas.

A DRJ, por sua vez, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

Créditos a Descontar. Incidência não-Cumulativa.

Não dá direito a crédito gastos ou despesas com bens ou serviços utilizados nas atividades da Empresa, quando não corresponderem ao conceito de insumo ou a outra expressa hipótese legal.

Aquisições. Não-sujeitas ao PIS. Crédito Vedado. A Partir de 01/08/04.

A alteração promovida pela Lei nº 10.865, de 30 de abril 2004, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no sentido de vedar o direito ao crédito da não cumulatividade do PIS, nos casos de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, passou a produzir efeitos a partir de 01/08/04.

Fraude. Dissimulação. Desconsideração. Negócio Ilícito.

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

Uso de Interposta Pessoa. Inexistência de Finalidade Comercial. Dano ao Erário. Caracterizado.

Negócios efetuados com pessoas jurídicas, artificialmente criadas e intencionalmente interpostas na cadeia produtiva, sem qualquer finalidade comercial, visando reduzir a carga tributária, além de simular negócios inexistentes para dissimular negócios de fato existentes, constituem dano ao Erário e fraude contra a Fazenda Pública, rejeitando-se peremptoriamente qualquer eufemismo de planejamento tributário.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário alegando em sede preliminar que a decisão da primeira instância inovou a matéria discutida nos presentes autos. No restante do recurso repisou as alegações já apresentadas na manifestação de inconformidade.

O julgamento do referido Recurso foi inicialmente convertido em diligência, nos termos da Resolução 3201-000.586, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento, nos seguintes termos:

Diante do exposto, buscando os esclarecimentos necessários ao prosseguimento do julgamento, voto no sentido de converter o julgamento em diligência a fim de que unidade preparadora:

a) Intime a Recorrente para no prazo de 30 (trinta) dias prorrogável uma vez por igual período, detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços que pretende aferir créditos para apuração do PIS e a COFINS não cumulativos;

b) A Receita Federal, deverá elaborar relatório identificando quais dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa, indicando os motivos para tal indeferimento.

Com a possibilidade, se julgar necessário, de manifestar-se quanto as informações apresentadas, inclusive fazendo as diligências e intimações que julgar necessárias.

Concluídas tais verificações, os autos deverão ser devolvidos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

Em 21/09/2016, a unidade de origem procedeu a diligência determinada pelo CARF, elaborando relatório fiscal, com as seguintes considerações:

- (i) manutenção da glosa de comissões pagas a pessoas jurídicas, pois os serviços de corretagem pagos pela empresa não são e não foram essenciais à aquisição de café;
- (ii) manutenção da glosa referente a despesas com manutenção e reparo, por entender, que não estariam ligados a atividade de produção da Recorrente;
- (iii) revisão da glosa relativa às embalagens, armazenagem e os estoques de abertura de café, caroço de algidão e de óleo.
- (iv) mantida a glosa do estoque de almoxarifado.

O processo retornou ao CARF para o prosseguimento do julgamento, tendo sido julgado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 3ª Seção, por meio do Acórdão nº 3201.003.032, que, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para anular a decisão da primeira instância e determinar a realização de novo julgamento adstrito aos fundamentos constantes no despacho decisório.

DESPACHO DECISÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No Processo Administrativo Fiscal (PAF), aprecia-se a legalidade ou não do despacho decisório, sendo vedado ao órgão julgador trazer nova fundamentação legal que não constava do despacho original. Deve-se anular a decisão da primeira instância para a realização de novo julgamento adstrita aos fundamentos trazidos no despacho decisório que decidiu pela homologação parcial do pedido de compensação.

Recurso voluntário

Parcialmente Provido

Em 10 de outubro de 2018, foi realizado novo julgamento, por meio do qual acordaram os membros da 17ª Turma de Julgamento da DRJ, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito creditório adicional de R\$ 502.891,97, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não-cumulativo, somente são considerados insumos, para fins de creditamento, os combustíveis e lubrificantes, as matérias-primas, os produtos

intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

DESPESAS DE CONDOMÍNIO.

As despesas de condomínio não se confundem com as despesas de aluguel, não sendo passíveis de gerar créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais por ausência de previsão legal.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

É inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente de variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos, por estar abrangida pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Nos casos dos julgamentos proferidos pelos STF e STJ sob a sistemática dos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil (repercussão geral e recursos repetitivos), a RFB deve reproduzir em seus atos o entendimento adotado pelos tribunais nesses julgamentos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. COMPROVAÇÃO.

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

PROVAS INDICIÁRIAS.

Na busca pela verdade material, que é um princípio do processo administrativo fiscal, a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita por provas diretas e/ou por um conjunto de indícios que, se isoladamente pouco poderiam atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir do cotejo de subsídios de variada ordem, inclusive as provas indiciárias.

DESPACHO DECISÓRIO - JULGAMENTO EM CONJUNTO - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL - Não há previsão legal para julgamento em conjunto de manifestações de inconformidade interpostas contra diversos despachos decisórios, ainda que estes estejam fundamentados no mesmo relatório fiscal.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em síntese, foram revertidas as glosas com embalagem e aluguel dos meses de fevereiro e março e afastada a tributação dos valores relativos às variações monetárias ativas.

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou novo Recurso Voluntário alegando:

- (i) que a glosa dos créditos sobre aquisições de café de pessoa jurídica não merece prosperar, vez que a inexistência do recolhimento das contribuições pelo fornecedor da Recorrente não é suficiente afastar o direito a que faz jus a Recorrente com base nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;
- (ii) não seria lícito ao Fisco restringir o direito ao crédito somente nas hipóteses em que a mercadoria fora submetida à tributação pela contribuição na etapa anterior, uma vez que a própria Constituição Federal não mitigou este direito;
- (iii) que sem a atuação dos corretores de café, a Recorrente ficaria impossibilitada de atuar em seu ramo de atividade, de modo que as comissões pagas a eles se enquadrariam perfeitamente no conceito de insumo;
- (iv) as despesas condomínio incorridas compõem o valor da própria despesa de aluguel, gerando direito ao crédito com fulcro no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/02.
- (v) que a partir da mera descrição dos das partes e peças glosadas resta claro que tais despesas estão intrinsecamente relacionadas à atividade de venda do algodão em pluma, visto serem insumos necessários para que as máquinas utilizadas no processo de beneficiamento de algodão/industrialização do algodão em pluma funcionem de forma satisfatória;
- (vi) que as mercadorias adquiridas sob a rubrica do estoque de abertura possuem vinculação ao seu processo produtivo, devendo ser reconhecido o seu direito creditório.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Das Aquisições de Café de pessoas jurídicas irregulares

Como relatado anteriormente, este Conselho concluiu, em um primeiro momento, que a decisão de primeira instância extrapolou os limites do despacho decisório, violando a delimitação da lide no processo administrativo fiscal. Por essa razão, anulou-se a decisão e determinou-se a realização de novo julgamento, restrito exclusivamente aos fundamentos constantes no despacho originário.

Naquela oportunidade, ficou evidenciado que o fundamento central para negar os créditos foi a alegada inexistência de recolhimento das contribuições nas etapas anteriores. Entretanto, a decisão da DRJ inovou, trazendo como argumento a suposta fraude envolvendo empresas inidôneas, os chamados “pseudoatacadistas”, aspecto que não havia sido objeto de análise no despacho decisório.

Em novo julgamento, a DRJ sustentou que o princípio da verdade material permite ao julgador ir além das provas apresentadas, exigindo da parte a demonstração clara da natureza das operações que originaram os créditos. Todavia, não se pode confundir verdade material com inovação de critério jurídico, tampouco utilizá-la como pretexto para impor ao contribuinte um ônus probatório desarrazoado, que ultrapassa os limites da lei.

A Recorrente apresentou notas fiscais, comprovantes de pagamento e documentação contábil regular, elementos que, à luz da legislação vigente, são suficientes para comprovar a aquisição das mercadorias e a consequente apropriação dos créditos. A tentativa de desqualificar tais documentos sob o argumento de que alguns fornecedores estavam inativos, baixados ou apresentaram declarações incompatíveis não pode ser imputada ao adquirente de boa-fé, sob pena de afronta ao princípio da presunção de legitimidade dos documentos fiscais regularmente emitidos.

Mais grave ainda é que a própria fiscalização, em seu despacho decisório, reconheceu inexistir qualquer prova de conluio ou participação da Recorrente em eventual fraude:

47. Assim, o que se verifica deste quadro é que, a bem da verdade, estas ‘pseudopessoas jurídicas’ são apenas figuras formais, longa manu de pessoas inescrupulosas que as utilizam em suas práticas ilegais, onde funcionam como intermediárias, com o único propósito de ‘fabricar’ créditos da não-cumulatividade para as contribuições em comento.

48. Deixe-se claro, neste íterim, que não se esta com isto afirmando que a Requerente agiu em conluio ou mesmo que tivesse conhecimento de tal situação, ao passo que não houve nenhuma investigação neste sentido e não há prova que aponte tal realidade, pois não é este o escopo deste trabalho. De forma alguma. Até porque, se isto ocorreu ou vem ocorrendo, estar-se-ia diante de um crime contra a ordem tributária.

49. Nesse contexto, a ausência de provas que unam a requerendo aos seus fornecedores gera uma presunção de boa-fé em seu favor. Todavia, em que pese tal circunstância, pressuposta inocência não pode lhe garantir o computo normal de tais créditos, justamente porque também foi vítima do procedimento ilegal.

Demais disso, não se concebe que a adquirente, neste ato requerendo do crédito, possa transferir o seu pretense prejuízo ao estado, sob pena de se admitir a distribuição por toda a sociedade de um ônus individual.

50. Frisa-se: nesta peça opinativa não se questiona a existência das operações de venda, mas sim, a inclusão das compras em debate no cálculo dos créditos a descontar dos valores devidos a título de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, haja vista que sendo o Fisco e a contribuinte vítimas de um mesmo golpe, não é possível a socialização do prejuízo sofrido pelo adquirente, exigindo-se que o Estado arque com um prejuízo dobrado, qual seja, além de nada receber ainda ter ressarcido aquilo que deveria ter sido recolhido e não foi, ainda que o adquirente tenha agido de boa-fé. Neste pormenor aplica-se a prevalência do princípio dos interesses públicos sobre os particulares.

Como bem delimitou a própria autoridade de origem, a verificação de eventual ocorrência de fraude não constitui o escopo do presente processo administrativo. Reconheceu-se expressamente que não houve investigação nesse sentido e que não existem provas capazes de vincular a Recorrente a condutas fraudulentas ou a qualquer conluio com terceiros. Caso tal situação tivesse ocorrido, ou viesse a ocorrer, estar-se-ia diante de verdadeiro crime contra a ordem tributária, matéria que, por sua gravidade, demandaria apuração em procedimento fiscal específico, com observância do devido processo legal e do contraditório.

Sendo demonstrada, em procedimento próprio, a participação da Recorrente em eventual fraude ou irregularidade, há no ordenamento jurídico tributário mecanismos específicos para lhe estender a responsabilidade pela prática do ilícito e, conseqüentemente, pelo tributo não recolhido e pelo prejuízo suportado pelo Estado. Tal responsabilização encontra amparo nos arts. 124 e 135 do CTN, que regulam, respectivamente, a responsabilidade solidária e a responsabilidade pessoal por infrações.

Ora, se não havia no despacho decisório demonstração de má-fé, ou pior, se há manifestação expressa da autoridade fiscal da boa-fé da adquirente, **não pode a Recorrente ser penalizada pela suposta irregularidade de terceiros**. O contribuinte cumpriu sua parte: adquiriu mercadorias, apresentou documentação idônea e recolheu o que lhe competia. Se fornecedores descumpriram suas obrigações, cabe ao Poder Público responsabilizá-los nos termos da lei, e não negar direitos creditórios a quem comprovadamente atuou em conformidade.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o tema da responsabilidade do adquirente em operações com fornecedores posteriormente declarados inidôneos. No julgamento do Tema 272 (REsp 1.148.444/MG), em sede de recurso repetitivo, consolidou-se a seguinte tese, posteriormente resumida na Súmula 509:

“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.”

Embora o precedente trate de ICMS, sua *ratio decidendi* aplica-se integralmente ao PIS e à Cofins, uma vez que se discute a possibilidade de aproveitamento de créditos em regime não cumulativo diante de operações formalmente regulares. O STJ foi categórico ao afirmar que a responsabilidade do adquirente não pode ser automática nem presumida, dependendo sempre da comprovação de má-fé.

Portanto, restando reconhecida a boa-fé da Recorrente no despacho decisório e demonstrada a efetividade das operações, deveria ter sido afastada a glosa efetuada pela fiscalização, em respeito aos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da não-cumulatividade e da boa-fé objetiva.

No entanto, como já antecipado, a DRJ sustentou que incumbiria ao contribuinte apresentar documentos idôneos que comprovassem, de forma clara e inequívoca, a origem e a natureza do crédito tributário pleiteado, sob pena de inviabilizar o pedido de restituição ou compensação. Defendeu que a mera apresentação de registros contábeis não seria suficiente, exigindo-se, no caso concreto, a comprovação específica do papel desempenhado pelas empresas consideradas irregulares na cadeia de produção do café. Segundo a decisão recorrida, tais empresas teriam atuado apenas como intermediárias fictícias, limitando-se à emissão de notas fiscais sem respaldo contábil e sem função econômica efetiva. A inclusão desses intermediários, ainda conforme a autoridade julgadora, teria como único objetivo reduzir artificialmente a carga tributária, o que revelaria operações ineficazes por ausência de substrato econômico. Vejamos:

Não se vislumbra justificativa econômica para a introdução de mais um ator nesse cenário, a não ser simplesmente reduzir artificialmente a carga tributária. Devemos ter em conta, que ao analisar determinados negócios jurídicos, o fisco busca comprovar sua eficácia, que significa, descobrir o efeito que aquela operação acarreta em função do perfil que apresenta em determinado caso concreto, e não apenas a circunstância de haver previsão de sua realização. **Em suma, não basta ser lícito, a licitude é a preliminar. Além de ser lícito precisam ser satisfeitos outros requisitos para a operação ser aceitável da perspectiva da produção dos efeitos perante o Fisco. O debate não é sobre legalidade ou ilegalidade, é sobre eficácia ou ineficácia. A doutrina atual a respeito de planejamento tributário tem firmado entendimento no sentido de rechaçar práticas sem substrato econômico.**

Nas palavras do eminente Marco Aurélio Greco, **pode-se chegar à conclusão de o negócio ser simulado se não existir motivo, ou se ele for incompatível com o núcleo do negócio adotado ou se existir uma inadequação entre motivo real e motivo aparente.**

De plano, entendo que o raciocínio baseado na “ineficácia” de operações que não apresentem substrato econômico parte de um pressuposto equivocado: o ordenamento jurídico brasileiro não prevê uma cláusula geral antielisiva que autorize o Fisco desconsiderar atos lícitos apenas porque tiveram motivação fiscal. Ademais, o princípio da legalidade tributária impede que

a eficácia de negócios seja afastada por interpretações ampliativas do conceito de simulação baseadas em conceitos indeterminados como “propósito negocial” ou “substância econômica”.

Ao analisar a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2.446, reconheceu que referido dispositivo não instituiu norma geral antielisão, mas sim norma de caráter **antievvasivo**, aplicável apenas a situações em que haja dissimulação ou ocultação do fato gerador. Conforme destacou a Ministra Cármen Lúcia, a norma não impede a busca legítima por economia tributária, desde que observados os limites do ordenamento jurídico, permitindo que o contribuinte exerça suas atividades de modo menos oneroso sem que isso configure ilícito.

Além disso, o STF foi categórico ao afirmar que a aplicação do art. 116, parágrafo único, não autoriza ao Fisco recorrer à analogia para criar hipóteses de incidência não previstas em lei (art. 108 do CTN), nem tampouco admitir a chamada interpretação econômica do direito tributário, vedada pelo art. 110 do CTN. Para além disso, a própria Ministra Cármen Lúcia salientou que a norma depende de regulamentação por lei ordinária para sua aplicação, o que até hoje não ocorreu. Logo, também deve ser rejeitada de imediato qualquer referência ao art. 116, parágrafo único, do CTN no presente caso.

Como mencionado anteriormente, a única hipótese em que seria possível a desconsideração de atos pelo Fisco, no Brasil, é diante da ocorrência de simulação prevista no art. 149, VII, CTN, o que sequer foi mencionado pelo colegiado *a quo* em sua decisão.

Ademais, como já amplamente demonstrado, a boa-fé da Recorrente foi reconhecida pela própria autoridade fiscal, não havendo qualquer prova de conluio ou fraude que lhe possa ser imputada. Em tais condições, não se pode desconsiderar negócios jurídicos formalmente válidos apenas por suposta ausência de substrato econômico, sob pena de se criar ilícitos atípicos não previstos pela legislação tributária brasileira. Eventuais irregularidades praticadas pelos fornecedores não têm o condão de afastar o direito creditório do adquirente de boa-fé, a quem não se pode transferir o risco da ineficiência da fiscalização estatal.

Em suma, como demonstrado, a decisão recorrida novamente ultrapassou os limites do que foi fixado no despacho decisório, incorrendo em evidente alteração de critério jurídico. Todavia, nos termos do art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972, é possível ultrapassar a nulidade quando o mérito puder ser decidido em favor do sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade. É exatamente o que ocorre no presente caso, em que o julgamento de mérito se mostra suficiente e favorável ao contribuinte, dispensando novamente a anulação formal dos atos processuais.

Pelo exposto, voto por reverter as glosas relativas a este ponto.

2. Despesas de Manutenção e Reparo

Quanto a este ponto, entendeu a autoridade fiscal, com confirmação da DRJ, que não foram glosadas despesas relacionadas diretamente à manutenção e aos reparos das máquinas

de beneficiamento do algodão, tampouco substituição de peças essenciais a seu funcionamento. As glosas restringiram-se às despesas que não guardam relação direta com o processo produtivo, tampouco se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação e interpretado pelo STJ. Vejamos os trechos da decisão recorrida:

A autoridade Fiscal afirma que o sujeito passivo aproveitou créditos sobre despesas de manutenção e reparos, conforme informado DACON e Demonstrativo Analítico de apuração, mas informou despesas não passíveis de aproveitamento de crédito visto que não se enquadraram na definição de insumos; e que, em outras situações, não discriminou os serviços efetivamente incorridos, o que impossibilitou o seu deferimento.

A Recorrente esclareceu que todas essas despesas são registradas na conta 752.600 e referem-se à utilização de serviços no beneficiamento do algodão. Juntou aos autos o razão contábil da conta 752.600 (doc. 04, fls. 330 a 332), bem como discrimina os serviços cuja descrição estava pendente.

No curso do procedimento de diligência fiscal requerido pelo CARF, a Autoridade Fiscal teceu os seguintes esclarecimentos sobre esse item:

“É importante deixar claro que não foram efetuadas glosas com relação a despesas com manutenção e reparos, bem como a substituição de peças das máquinas utilizadas para o beneficiamento de algodão. Foram efetuadas glosas apenas com relação a despesas em que não são consideradas como insumo, conforme demonstrado na Tabela abaixo.

NOTA FISCAL	DATA	FORNECEDOR	CNPJ	DESCRIÇÃO	VALOR
	26/01/04	ANDORINHAS CARGAS			2.060,00
	31/01/04				44,39
				Total	2.104,39
000157	16/02/04	Stel - sistema de telefonia e elétrica	04.754.51670001-82	Conserto de Fax e Manutenção	956,65
001360	19/02/04	Minas Extintores	04.145.422/0001-06	Recarga e Vistoria Extintores	668,09
03387/04	19/02/04	POSTO CRUZEIRO LTDA	23.154.446/0003-38		1.700,00

	20/02/04	SOLIDEZ TRANSPORTES			350,35
	21/02/04	TUTTRANSPORTES		FRETE PEÇAS	50,00
	21/02/04	SERRATUR VIAGENS E TURISMO		TRANSPORTE	15,00
272	27/02/04	VLADMIR BORGES LOPES			85,00
				Total	3.825,09
19382	01/03/04	ELETRO VIOLA			50,00
000157	09/03/04	Stel - sistema de telefonia e elétrica	04.754.516/0001-82	Conserto de Fax e Manutenção	198,00
				Total	248,00

Neste diapasão, muito embora a empresa tenha alegado que tais despesas foram decorrentes de manutenção das máquinas de algodão, na verdade se trataram de outras despesas não enquadradas na definição de insumos delineada pela legislação fiscal pertinente.”

Por não terem relação com a manutenção das máquinas de algodão, entendemos como fora do alcance do conceito de insumo as despesas relacionadas no quadro acima (como bem descrito no item 3 deste voto), onde verifica-se por exemplo

“conserto impressora” e recarga de extintores. Portanto, mantemos as glosas nos termos efetuosos pela fiscalização.

A Recorrente, por sua vez, em sede de Recurso Voluntário alega o seguinte:

Nessa linha, as mencionadas despesas com manutenção e reparos dos ativos da Recorrente geram direito ao crédito de PIS, tendo em vista que aplicados diretamente ao beneficiamento de algodão, para venda no mercado interno ou exportação de algodão em pluma.

Para que fique clara a necessidade das despesas com manutenção e reparos das máquinas utilizadas em tal atividade, oportuno descrever o processo de produção do algodão em pluma.

Pois bem. Antes de se obter o algodão em pluma puramente, **a Recorrente executa a atividade de beneficiamento do algodão em caroço, que consiste em separar a pluma do caroço do algodão e enfardar a pluma em fardos de 200 (duzentos) kg, aproximadamente, para posterior revenda à indústria têxtil.**

O beneficiamento do algodão em caroço se dá, frise-se, por meio de máquinas de beneficiamento de algodão instaladas nas regiões produtoras.

Oportuno explicar que, no processo de beneficiamento de algodão em caroço, para que se obtenha o algodão em pluma, produto final comercializado pela Recorrente, não há emprego de substâncias sólidas, líquidas ou gasosas. O beneficiamento consiste basicamente em retirar a pluma de algodão do caroço mediante seu descaroçamento, que se dá pelo método de fricção do caroço de algodão nas despenteadeiras existentes no eixo da máquina.

Em outras palavras, o processo, de certa forma, é bem simples, consistindo na entrada na máquina do algodão em caroço e depois de passado pelos descaroçadores, obtém-se, separadamente, o caroço de algodão e o algodão em pluma.

Dessa forma, trata-se de um processo puramente mecânico, que inevitavelmente leva ao desgaste das máquinas de beneficiamento de algodão, que então necessitam de constante manutenção, reparos e até reposição de peças para se manterem em funcionamento.

A título de exemplo, a Requerente pode citar inúmeras despesas que foram necessárias para a manutenção e reparos de tais máquinas, as quais foram registradas em conta denominada de “Manutenção e Reparos PJ” de nº 752600 (fls. 1004/1006), conforme planilha de fls. 2027 e 2028, tais como: (a) locação de cilindro; (b) rolamento; etc.

Ora, a partir da mera descrição dos bens e serviços glosados acima, resta claro que tais despesas estão intrinsecamente relacionadas à atividade de venda do algodão em pluma, visto serem insumos necessários para que as máquinas utilizadas no processo de beneficiamento de algodão/industrialização do algodão em pluma funcionem de forma satisfatória.

Em razão de todo o exposto, demonstrado que essas despesas se encaixam no conceito de insumos na forma do art. 3º, II da Lei nº 10.637/02, a glosa pretendida não merece prosperar.

Conforme consignado pela DRJ, não houve glosa quanto a despesas de manutenção e reparos propriamente ditos, tampouco quanto à substituição de peças das máquinas utilizadas no beneficiamento de algodão. As glosas incidiram apenas sobre dispêndios que, à luz da legislação aplicável, não se enquadram no conceito de insumo, como, por exemplo, “conserto de fax e manutenção” e “recarga e vistoria de extintores”.

Assim, embora a Recorrente tenha reiterado genericamente que todos os gastos estariam vinculados ao beneficiamento do algodão e tenham sido contabilizados na conta 752.600, a documentação apresentada não foi capaz de demonstrar, de forma clara e objetiva, a efetiva correlação das despesas com a atividade produtiva principal. Em outras palavras, não se desincumbiu do ônus de comprovar que os serviços e materiais apontados possuem natureza de insumo apta a gerar crédito, permanecendo caracterizados como gastos de natureza acessória ou administrativa.

Cumprido ressaltar que, tratando-se de direito creditório, recai sobre o contribuinte o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, mediante documentação idônea e suficiente. Não bastam, portanto, alegações genéricas ou a simples classificação contábil de despesas em determinada conta, sendo indispensável a apresentação de provas concretas que atestem a essencialidade ou relevância de cada gasto em relação ao processo produtivo.

Diante do exposto, não tendo a Recorrente se desincumbido de seu ônus da prova, não há como reconhecer o direito creditório pleiteado, motivo pelo qual a glosa deve ser integralmente mantida neste ponto.

3. Despesas com Condomínio

A Recorrente sustenta que as despesas com condomínio compõem o valor da própria despesa de aluguel, gerando direito a crédito com fundamento no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002.

Sem razão a Recorrente.

O art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 trata expressamente de créditos apurados sobre gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, não abrangendo extensivamente as taxas condominiais.

Nos termos do art. 565 do Código Civil, “[n]a locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”. O inciso XII do art. 23 da Lei nº 8.245/1991, por sua vez, estabelece que o locatário é obrigado a pagar as despesas ordinárias de condomínio, as quais, nos termos do §1º do mesmo dispositivo, devem ser entendidas como aquelas necessárias à administração respectiva.

Dessa forma, o fato de a legislação locatícia prever que, além do aluguel, o locatário deve arcar com as despesas ordinárias de condomínio evidencia que se trata de rubricas de origem e fundamento distintos, que não podem ser confundidas conceitualmente. Tanto é verdade, que existe previsão legal expressa que permite o locador cobrar do locatário o pagamento dos encargos e despesas ordinárias de condomínio em conjunto com o aluguel do mês a que se referam (art. 25 da Lei nº 8.245/1991). Uma coisa, portanto, é o valor do contrato de locação; outra coisa são as rubricas quem compõem tal montante, as quais não se confundem.

Nesse sentido, é o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho:

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de locação relacionados aos contratos de aluguel (IPTU e Taxas Condominiais) têm natureza distinta de “aluguel”, de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. (Acórdão nº 9303-015.489 – CSRF / 3ª Turma. Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro. Sessão de 17 de julho de 2024)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

(...)

DESPESAS CONDOMINIAIS E RATEIO DE GASTOS COM REFRIGERAÇÃO CENTRAL. CRÉDITO. EQUIPARAÇÃO A ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas condominiais e o rateio de gastos com manutenção e funcionamento de equipamentos de refrigeração central, instalados em centros de compras (shoppings centers), não se equiparam a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão legal para dita apropriação.

(Acórdão nº 3402-005.553 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção de Julgamento. Conselheiro Relator Pedro Sousa Bispo. Sessão de 29 de agosto de 2018)

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUEL. RATEIO DE DESPESAS CONDOMINIAIS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O termo “aluguel” contempla tão somente a remuneração pela locação de coisa não fungível, no sentido definido pela legislação civil. Despesas condominiais têm natureza distinta de pagamento de aluguel, de forma que seu creditamento não encontra amparo no inciso IV do art. 3º das Leis no 10.833/2003 e nº 10.637/2002, por serem regras de exceção que não comportam interpretação extensiva. (Acórdão nº 3401-008.826 –4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 3ª Seção de Julgamento. Conselheiro Relator Luis Felipe de Barros Reche. Sessão de 23 de março de 2021)

Diante disso, considerando a inexistência de previsão legal para o creditamento de despesas de condomínio, devem ser mantidas as glosas quanto a este ponto.

4. Comissões pagas a pessoas jurídicas

Quanto a este ponto, a DRJ entendeu que as despesas com comissões não se qualificam como insumos, por não serem empregadas ou consumidas no processo produtivo, tratando-se de dispêndios de natureza comercial ou operacional, os quais podem ser considerados na apuração do resultado para fins de imposto de renda, mas não ensejam direito ao creditamento das contribuições, por ausência de previsão legal.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que os valores pagos a título de comissão a pessoas jurídicas responsáveis pela intermediação na aquisição de café constituiriam insumos essenciais à sua atividade, na medida em que viabilizam o acesso à matéria-prima indispensável à produção. Veja-se:

No vídeo juntado aos autos (fls. 1994/2005) e ora reapresentado (Doc. 02), em que demonstrado, passo a passo, todo o processo de compra/venda do café, restou evidente a importância do corretor no mercado cafeeiro, ilustrando que é este quem, representando os produtores de café, leva as amostras à Recorrente, para que se dê início, caso a Recorrente entenda que o café ofertado possui boa qualidade, à operação de compra do produto. Isso quer dizer que sem os corretores, a busca do café no mercado seria praticamente inviável, uma vez que as produções de grão de café ocorrem, em grande parte, em pequenas propriedades de agricultura familiar. Assim, por óbvio que sem a atuação dos corretores de café, a Recorrente ficaria impossibilitada de atuar em seu ramo de atividade, de modo que as comissões pagas a eles se enquadram perfeitamente no conceito de insumo albergado pela legislação fiscal de regência. Nessa linha, uma vez que a compra do café é realizada em sua grande maioria a partir de corretores e, por tal serviço, são cobradas comissões, é cristalino que referidos pagamentos devem gerar direito ao crédito, visto serem verdadeiros insumos.

Assiste razão à Recorrente.

Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do bem ou

serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, à luz do denominado “teste da subtração”.

No caso concreto, verifica-se que a atuação dos corretores no mercado cafeeiro não se limita à mera intermediação comercial, mas constitui elemento estruturante da cadeia produtiva, especialmente diante da pulverização dos produtores e da necessidade de seleção qualitativa da matéria-prima.

Aplicando-se o teste da subtração, conclui-se que a retirada desses serviços comprometeria significativamente a obtenção da matéria-prima em condições adequadas, afetando diretamente a atividade produtiva da contribuinte.

Assim, devem ser afastadas as glosas relativas aos créditos de Cofins decorrentes das comissões pagas a pessoas jurídicas na aquisição da matéria-prima, por se enquadrarem no conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

5. Estoque de abertura

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que a glosa dos créditos relativos ao estoque de abertura – especialmente no que se refere aos itens classificados como “estoque de almoxarifado” – seria indevida, porquanto tais bens estariam vinculados ao seu processo produtivo.

Não obstante, verifica-se que a Recorrente se limita a alegações genéricas, sem apresentar elementos concretos capazes de demonstrar a natureza dos bens, sua efetiva utilização na atividade produtiva ou sua essencialidade e relevância para a geração de receitas.

Ausente a devida individualização dos itens e a comprovação de seu enquadramento como insumos, nos termos da legislação aplicável, não há como afastar a glosa promovida pela fiscalização.

Assim, deve ser mantido o entendimento da autoridade de origem quanto à impossibilidade de aproveitamento dos créditos relativos ao estoque de abertura.

6. Dispositivo

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas (i) às aquisições de café mantidas pela DRJ com base em fundamento inexistente no Despacho Decisório e tendo em vista que o não recolhimento dos tributos na etapa anterior não pode ser fundamento apto a negar o creditamento e (ii) às comissões pagas a pessoas jurídicas na aquisição da matéria-prima.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara