



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11543.001113/2006-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.101 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2016
Matéria PER/DCOMP-PIS
Recorrente CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

VENDA DE CAFÉ. CREDITAMENTO. INTERPOSIÇÃO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CONCOMITÂNCIA. UNIDADE DE JURISDIÇÃO. SÚMULA CARF N. 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acordam os membros do colegiado, por voto de **qualidade**, em (a) afastar nulidade do acórdão da DRJ por fundamentação insuficiente, suscitada de ofício pelo Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, e (b) dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito em relação às aquisições de café das empresas listadas à fl. 219, no parecer que ampara o despacho decisório, à exceção da empresa “JOSÉ MARIA GONÇALVES”, vencidos em ambas as matérias os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, e Hécio Lafetá Reis; e, por **unanimidade** de votos, em (c) afastar a preliminar de nulidade do julgamento da DRJ por alteração de fundamento, e (d) negar provimento ao recurso voluntário em relação aos demais itens. O presidente substituto, Conselheiro Robson José Bayerl, declarou-se impedido, substituindo-o na presidência o Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator e membro do colegiado há mais tempo no CARF. Compôs ainda o colegiado o Conselheiro suplente Hécio Lafetá Reis. Houve sustentação oral efetuada pelo advogado Daniel Lacasa Maia.

ROSALDO TREVISAN - Relator, e Presidente de Turma Substituto, no julgamento.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (relator, e presidente de turma substituto, no julgamento), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida (suplente), Elias Fernandes Eufrásio (suplente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), e Hécio Lafetá Reis (suplente).

Relatório

Versa o presente sobre pedido para tratamento manual de declaração de compensação - **DCOMP** (nº 39807.46552.160206.1.3.08-1276 - fls. 4 a 10)¹ transmitida em 16/02/2006 (de crédito de Contribuição para o PIS/PASEP relativo ao 3º trimestre de 2003, no valor de R\$ 123.243,43, com débitos de referentes a IRRF), decorrente de pedido de ressarcimento - **PER** (nº 19681.19924.160206.1.1.08-9876 - fls. 11 a 15, no valor de R\$ 299.990,47), de 16/02/2006.

Fundando-se no parecer de fls. 212 a 223, é emitido em 27/07/2009 o **despacho decisório** de fls. 223/224, reconhecendo direito creditório no montante de R\$ 148.271,93, homologando a compensação e deferindo o ressarcimento na medida dos créditos acatados (após compensação de ofício de débitos existentes). As glosas efetuadas se referem a: (a) ausência de inclusão na base de cálculo de receitas de variação cambial; (b) apuração de créditos sobre despesas financeiras; (c) apuração de créditos em relação a corretagem nas intermediações de café e soja, e outros serviços (como assessoria técnica comercial e fretes/despesas comerciais de venda); (d) apuração de créditos sobre amortização do diferido; e (e) aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Cientificada da decisão em 17/09/2009 (cf. AR de fl. 236), a empresa apresenta petição em 02/10/2009 (fls. 237 a 242), opondo-se à compensação de ofício, por entender não existir débito pendente a ser satisfeito (informando que o referido débito estava extinto por meio de compensação (DCOMP nº 01934.56888.261206.1.3.02-0600, de 26/12/2006). Em 19/10/2009 a empresa apresenta ainda manifestação de inconformidade (fls. 286 a 321), afirmando que: (a) não há na legislação vedação ao aproveitamento de créditos da contribuição no caso de não recolhimento desse tributos pela pessoa jurídica fornecedora de bens ou serviços, nem se registra que a regularidade cadastral dos fornecedores seja condição *sine qua non* para possibilitar a apropriação dos créditos; (b) as operações realizadas com as empresas ditas “inativas” foram efetuadas antes de estas serem consideradas “baixadas” ou “inaptas” pela Receita Federal, e houve ainda operações com empresas “ativas”, cabendo a cobrança destes contribuintes, e não da empresa; (c) as compras destas empresas foram todas acobertadas com notas fiscais regularmente emitidas, e que atendem aos requisitos da legislação estadual; (d) no que se refere a serviços de corretagem, assessoria técnica comercial e manutenção e conservação de máquinas, equipamentos e instalações, e fretes e transportes nacionais, e despesas de fretes, as glosas se referem a equivocada acepção do termo “insumos”, derivada da indevida analogia com a legislação do IPI, mas para as contribuições, “insumo” deve ser entendido como todo gasto que colabora direta ou indiretamente na atividade empresarial geradora de receitas tributáveis; (e) há expressa previsão legal (até agosto de 2004) para desconto de créditos da contribuição em relação a despesas financeiras; e (f) a ausência de previsão legal expressa para desconto de créditos em relação à amortização de diferido não pode obstar o desconto de créditos, em face da não cumulatividade constitucionalmente assegurada.

Em 08/08/2011 (fls. 373/374), a DRJ converte o julgamento em diligência, para que a unidade local verificasse a situação dos fornecedores de café apontados nas glosas.

Em resposta, a unidade local emite o Relatório Fiscal de fls. 503 a 564, no qual informa que: (a) a diligência atende ao presente processo e a outros 12 da mesma empresa, e funda-se em operações especiais (“TEMPO DE COLHEITA”/2007 e “BROCA”/2010) fruto de parceria entre Receita Federal, Polícia Federal e Ministério Público Federal; (b) a empresa “COIMEX” (recorrente) utilizou-se de empresas “laranjas” como “intermediárias fictícias na compra de café de produtores”, nos períodos citados no processo; e (c) o *modus operandi* do esquema consistia em exigir que o produtor (pessoa física) “guiasse” o produto para pessoa jurídica “laranja” (mera intermediária financeira, conforme demonstram as declarações e fotos constantes do relatório), que emitia nota de venda aos compradores, o que era prática reiterada no mercado de café.

Do Relatório a empresa toma ciência em 02/08/2013 (fl. 567), apresentando em 02/09/2013 a manifestação de fls. 569 a 592), no sentido de que: (a) a motivação das glosas no despacho decisório foi a ausência de recolhimento e a suposta irregularidade cadastral; (b) o relatório de diligência é superficial, genérico, incompleto e tendencioso, cabendo destacar que a empresa “COIMEX” e seus representantes sequer foram mencionados nas operações “TEMPO DE COLHEITA” e “BROCA”, que originaram a Ação Penal nº 2008.50.05.000538-3, nem no próprio relatório, não podendo a fiscalização a partir de tais procedimentos concluir que a empresa utilizou-se de “laranjas”; e (c) a empresa não negociou com pessoas supostamente envolvidas no “esquema”, mas com corretores, que identificavam fornecedores no mercado e intermediavam a negociação, sendo adquirente de boa-fé. A empresa junta ainda aos autos novos documentos buscando comprovar a regularidade das aquisições de café.

Em 13/11/2013 (fls. 676 a 708), ocorre o **julgamento de primeira instância**, no qual se acorda pela improcedência da manifestação de inconformidade, concluindo aquele colegiado unanimemente que: (a) não assiste razão ao despacho decisório quando nega o direito ao crédito simplesmente porque não houve pagamento de tributo no elo anterior da cadeia, mas os documentos emitidos pelas empresas declaradas “INAPTAS” podem ser reputados como inidôneos, tributariamente ineficazes, autorizando a glosa dos custos na escrita fiscal (salvo comprovação do pagamento pelo preço da mercadoria e do real ingresso desta no estabelecimento industrial, prova que incumbe ao postulante do crédito), e produzem igual efeito em relação à documentação a comprovação direta ou indireta de “não ter havido a transação a que se referem”; (b) algumas das principais fornecedoras da empresa foram constituídas no período da reforma da legislação que rege as contribuições, que passou a conceder crédito em apenas parcial nas aquisições de pessoas físicas; (c) os fornecedores da empresa não recolheram nenhum tributos em 2003, e nenhuma das empresas diligenciadas possui patrimônio ou capacidade operacional, funcionário contratado ou estrutura logística, sendo tão somente empresas com existência “fantasmagórica” do ponto de vista tributário, meros vendedores de notas fiscais; (d) a fiscalização agiu corretamente ao admitir que as vendas, em verdade, foram feitas por pessoas físicas, que é o que ocorreu de fato; (e) os insumos tem que ser efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto, ou na prestação de serviço desenvolvida pela empresa, sendo a corretagem e a armazenagem em fase anterior ao processo produtivo, e não atendendo ao conceito de insumo ainda as despesas comerciais com aluguel de garagem, despesas de estacionamento, conservação de edifício, aluguel de quadra e taxas de condomínio; (f) não eram todas as despesas financeiras que geravam créditos até 31/07/2004, mas apenas as decorrentes de “empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica” não optante pelo SIMPLES; e (g) não há previsão legal para o cálculo de créditos sobre despesas de amortização do ativo diferido.

Cientificada do acórdão da DRJ em 12/12/2013 (AR à fl. 712), a empresa apresenta **recurso voluntário** em 10/01/2014 (fls. 720 a 783), sustentando que: (a) cabe a atualização monetária do crédito, não tendo a empresa contestado o assunto na manifestação de inconformidade porque discutia o tema judicialmente; (b) a decisão recorrida é nula, por inovar (de forma confessada) a fundamentação adotada originalmente pelo despacho decisório, em patente supressão de instância administrativa; (c) a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS é de caráter constitucional, não podendo ser mitigada pela legislação infraconstitucional; (d) os créditos permitidos na sistemática não cumulativa para as referidas contribuições (em relação a “insumos”) devem refletir todos os gastos que colaboram direta ou indiretamente na atividade empresarial geradora das receitas; (e) no momento da prolação do despacho decisório a DRF/Vitória tinha amplo conhecimento dos fatos investigados na Operação “TEMPO DE COLHEITA” e não qualificou as aquisições da recorrente como fraudulentas ou simuladas, fundando a negativa de crédito somente no fato de as empresas fornecedoras não terem recolhido as contribuições e serem “inaptas, omissas ou sem receita declarada”; (f) no terceiro trimestre de 2003 as pessoas jurídicas indicadas no despacho decisório estavam com a situação cadastral regular perante a Receita Federal; (g) em atendimento a diligência da DRJ, que já mostrava discordar da fundamentação da autuação, foi juntado pela unidade local relatório genérico, incompleto, inconclusivo e tendencioso, sugerindo a participação da recorrente em “esquema fraudulento”, que levou a DRJ a apreciar casos diversos, em períodos diversos, estendendo as conclusões à recorrente, sem prova alguma, no período narrado nos autos; (h) a empresa sequer foi citada no relatório ou na Ação Penal relativa às operações especiais; (i) o despacho decisório não questionou a existência e a efetividade das aquisições de café, tendo sido as aquisições de boa-fé, o que demanda a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430/1996; (j) em razão da alteração da sede da empresa para São Paulo, os créditos das contribuições de 2006 a 2008 foram analisados pela DRF/São Paulo, que os acatou, inclusive em relação a algumas das

mesmas empresas fornecedoras (cf. despachos decisórios que anexa); e (k) pela abrangência adotada para o termo “insumos”, devem ainda ser acatados os créditos referentes a gastos incorridos com frete, assessoria técnica e comercial, comissões, corretagens, condomínio, despesas financeiras, amortização do diferido e depreciação.

As fls. 899 a 909 apresenta-se ainda cópia de **decisão judicial** no processo nº 0014842-08.2014.403.6100 (**Mandado de Segurança** - petição às fls. 910 a 921), proferida em 22/08/2014, concedendo medida liminar para determinar que a autoridade impetrada (DERAT/SP) aprecie em 10 dias a manifestação sobre a discordância apresentada da compensação de ofício em 02/10/2009 nos autos deste processo administrativo, e para que essa mesma autoridade não promova a compensação de ofício de débitos que estejam com exigibilidade suspensa, devendo em 30 dias realizar a restituição dos créditos que foram reconhecidos no processo administrativo de ressarcimento, desde que presentes as condições para tanto e que os débitos indicados na inicial continuem com a exigibilidade suspensa. Apresenta ainda a recorrente (fls. 922 a 964) vários documentos referentes a pedidos de parcelamento, e cópia de petição em **Mandado de Segurança Preventivo** impetrado em 2009 (Apelação Cível nº 2009.50.01.001787-1 - fls. 988 a 1014) para correção de valores a restituir/compensar pela Taxa SELIC (o que foi negado em primeira instância e no TRF2 - fls. 1087 a 1094, e depois revertido em sede de embargos - fls. 1096 a 1101, tendo o STF negado provimento ao agravo da União - fls. 1102 a 1106, com trânsito em julgado em 22/04/2014 - fl. 1107).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Esclareça-se de início que a questão referente à compensação de ofício deve ser analisada pela unidade local da RFB, em rito próprio, com observância ao decidido em relação à demanda judicial interposta pela empresa. E o pedido efetuado em sede de recurso voluntário (referente à atualização monetária do crédito), submetido à apreciação judicial, não constitui exatamente “fato novo”, mas fato motivador da não apreciação do tema por este tribunal administrativo, em face da unidade de jurisdição (consagrada na Súmula nº 1 deste CARF), devendo a unidade local efetivamente cumprir o que restou decidido em juízo, na liquidação do julgamento administrativo.

No presente processo, a matéria contenciosa se resume a glosas efetuadas pela fiscalização em relação a apuração de créditos sobre: (a) aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada; (b) despesas financeiras; (c) corretagem e outros serviços (como assessoria técnica comercial e fretes/despesas comerciais de venda); e (d) amortização do diferido.

Das aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada

Nesse tópico paira inicialmente acusação da defesa de que teria havido inovação da fundamentação para negativa do crédito pela DRJ. Assim, incumbe verificar quais os fundamentos adotados pelo despacho decisório da unidade local para o indeferimento parcial dos créditos, especificamente no que se refere a aquisições “de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada”.

Vejamos os fundamentos da unidade local (fl. 219) para a negativa do direito de crédito em relação à rubrica:

Ressalta-se que dentre os fornecedores analisados, 37% enquadram-se nas situações acima descritas. A tabela abaixo apresenta as compras dos fornecedores irregulares na amostragem do ano de 2003.

razão social	cnpj - raiz	Total Global	Irregularidade
Joel Henrique de Jesus	05.364.875	4.497.008	inativa
COMERCIAL AGRICOLA CARVALHO LTDA.	01.755.600	3.885.954	receita nula
JOSE MARIA GONCALVES	66.408.105	2.687.080	receita nula
Carlos Agostinho de Abreu	05.381.218	2.489.374	omissa
J R Comissaria de Cafe LTDA.	03.949.404	2.119.700	omissa
G. Ferreira	02.252.204	2.117.018	inativa
Agar Comércio Ltda	05.073.665	1.852.592	inativa
Santa Marta Com. e Represent. Ltda	04.747.510	1.399.250	inativa
IVAIR ALVES DE OLIVEIRA-COM.CAFE OLIVEIRA	03.722.798	1.335.442	inativa
CAMIFRA COMERCIO LTDA	86.363.306	1.309.047	inativa
Montfort Com. e Exp. Ltda	05.644.657	1.175.484	inativa

Como se pode extrair, a situação é paradoxal, haja vista que a Fazenda Nacional é instada a ressarcir um pretensão direito creditório que, como contrapartida, não possui o recolhimento dos tributos devidos na etapa imediatamente anterior. Verifica-se que há a pretensão de obtenção de crédito do PIS de janeiro a dezembro de 2003 sob compras de fornecedores em situações incompatíveis com a receita declarada que totalizariam R\$ R\$410.321,13, valores estes nunca recolhidos aos cofres públicos.

Diante do que retratado, a plausível conclusão conduz à inadmissibilidade do pleito formulado, no que toca às ditas compras, em razão de um claro enriquecimento sem causa em detrimento dos cofres públicos, o que representa uma cessão de interesses públicos em favor de particulares.

E segue o parecer que ampara o despacho decisório, à fl. 220, no sentido de que:

Assim visto, irrefragável é a concepção segundo a qual a efetiva cobrança ou, na pior hipótese, a pressuposição de sua ocorrência, é condição sine qua nom para a admissão do creditamento. Vale esclarecer que tal “cobrança”, para os tributos sujeitos ao denominado “lançamento por homologação”, onde a lei atribui ao próprio contribuinte a iniciativa de apuração e recolhimento do montante devido, é caracterizada pela efetiva adoção de referidos procedimentos.

Após a transcrição de doutrina sobre a matéria, conclui-se no referido parecer (fl. 222) que:

Como restou demonstrado na hipótese relatada, sabidamente não houve o respectivo recolhimento tributário de forma tal que não há razoabilidade em se admitir o reconhecimento do direito creditório, sob pena de se patrocinar verdadeira sangria nas finanças públicas.

Isto posto, foi providenciada a relação nominal dos fornecedores (tabela resumo supra apresentada) que se encontram nas situações descritas, bem como a listagem das notas fiscais das aquisições não aproveitadas, às fls.192/194 e foi promovida a glosa pertinente, conforme tabela à (fl.191).

Seguindo estas premissas foi elaborado o "Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a Descontar" de fls. 202, no qual estão discriminados todos os ajustes procedidos nas bases de cálculo dos créditos.

Esses os fundamentos adotados para a negativa de crédito, e que foram submetidos a julgamento pela DRJ, diante das alegações expressas pela empresa em sua manifestação de inconformidade.

A DRJ, antes da apreciação da lide, promoveu a baixa em diligência (fl. 373) para que a unidade local promovesse verificações, tendo em vista "o que consta às fls. 4817/4818":

Considerando a existência de supostas irregularidades na obtenção e apropriação de créditos por empresas que operam no mercado de café, a partir do que consta das denominadas Operação "Tempo de Colheita" e Operação "Broca", tendo em vista o que consta às fls. 4817/4818, solicita-se que seja verificado *in loco*, ou mesmo a partir de possível juntada de documentação extraída das citadas Operações, se:

- os fornecedores de café ao interessado, encontram-se localizados, efetivamente, no endereço informado à Receita Federal do Brasil (RFB), constante do cadastro do CNPJ, e além disso, se possuem patrimônio e capacidade operacional necessários à realização do objeto que se refere à venda de café, esclarecendo-se a suposta utilização de empresas "laranjas" pelo interessado como "intermediárias fictícias na compra de café dos produtores", tal como consta fls. 4817/4818;
- os fornecedores acima referidos se tratam, porventura, de pessoa jurídica "inexistente de fato", em qualquer uma das situações aludidas no art. 37 da IN SRF nº 200, de 13/09/2002, vigente à ocasião em que ocorridos os fatos geradores de PIS tratados no presente processo administrativo, e que já se encontra atualmente revogada, encontrando-se hoje em vigor a IN RFB nº 1.005, de 08/02/2010 (art. 28, II);
- os fornecedores ora em comento possuem escrituração contábil-fiscal hábil e idônea, e registraram na sua contabilidade as vendas (faturamento) de café ao interessado para os períodos mensais de apuração do PIS tratados no presente processo;
- há instrumentos particulares (contratos) hábeis e idôneos, com reciprocidade de direitos e obrigações, firmados entre o interessado e seus fornecedores para a venda de café destes ao primeiro.

Apesar de não encontrar no processo folhas de número 4817/4818 (o processo, no estágio em que se encontra, sequer chegou à metade dessa numeração), e nem menção às referidas operações especiais ("TEMPO DE COLHEITA" e "BROCAS"), é de se compreender que o julgador, que provavelmente já tinha contato com diversos casos advindos

das referidas operações, desejava saber se também os fornecedores indicados no despacho decisório eram efetivamente “laranjas” ou “inexistentes de fato”, e se registraram em sua contabilidade as vendas, havendo instrumentos firmados para as vendas de café.

Por mais que se possa discordar das razões da diligência, é legítimo entender que o julgador, diante da iminência de afastar a principal motivação das glosas (ausência de pagamento na etapa anterior), desejava saber se efetivamente tendo ultrapassado tal motivação, restaria comprovado o direito de crédito.

Recorde-se que não se está aqui a tratar de autuação, mas de pleito de crédito, que só pode ser atendido se o postulante fizer prova do direito correspondente. E o afastamento da motivação principal da glosa não assegura necessariamente o direito.

Veja-se por exemplo caso frequente neste CARF (e que ainda enfrentaremos neste voto) de glosa de créditos relativos a insumos porque o fisco adota conceito derivado da legislação do IPI, restritivo, enquanto a postulante ao crédito adota conceito amplo do IR. No momento em que este CARF (usando conceito intermediário) afasta o critério adotado pelo fisco de utilização da legislação do IPI ele não assegura a totalidade do crédito, mas passa à análise de adequação ao critério adotado, se necessário com baixa em diligência para que se apure de que forma cada insumo é necessário à obtenção do produto final.

Pelo exposto, não interpretamos que a DRJ, com a diligência, buscava alterar a fundamentação das glosas, mas sim verificar se a empresa efetivamente detinha o direito de crédito, ultrapassada a premissa do fisco, entendida por aquele julgador como equivocada, de que bastava o não pagamento na etapa anterior. Da mesma forma age este CARF quando, ultrapassando o conceito de insumo do IPI frequentemente usado pela fiscalização para as contribuições (igualmente visto como equivocado), determina diligência para verificar se existe direito ao crédito com base no que se entende no tribunal administrativo por insumo.

Assim, entendemos não existir a nulidade apontada pela recorrente quando afirma que a DRJ alterou a fundamentação, abandonando o fundamento de ausência de pagamento e adotando razões diversas para a negativa.

Da mesma forma não existiria a nulidade se este CARF, ao rechaçar o conceito de insumo da legislação do IPI, ainda assim negasse em parte ou no todo o direito ao crédito por não ser o bem adquirido necessário à obtenção do produto final.

O que se vê, nestes autos, é que a DRJ parece desejar identificar com a diligência se seria possível à recorrente saber de antemão que tal pagamento sequer seria efetuado na etapa anterior, com base nas experiências que já possuía ao apreciar casos derivados das operações “TEMPO DE COLHEITA” e “BROCAS”, mas com foco nos fornecedores listados no presente processo.

Mas o relatório fiscal de fls. 503 a 564 não restringe seu escopo aos fornecedores citados no presente processo, tratando inclusive de empresas e de períodos diferentes. É um relatório efetivamente “genérico”, e que se presta a este e a mais doze processos administrativos, indicados à fl. 503. “Genérico” no sentido de trazer informações sobre as operações especiais (“TEMPO DE COLHEITA” e “BROCAS”), e não especificamente sobre as empresas fornecedoras relacionadas no presente processo. O relatório fiscal demonstra entender apenas parte do que lhe foi perguntado na diligência, logo ao início (fl. 504):

Na proposta de diligência, a DRJ/RJ, em breve síntese, indaga, a partir de verificação *in loco* ou juntada de documentos obtidas nas citadas operações, se a CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX, doravante denominada COIMEX, utilizou-se de empresas “laranjas” como “*intermediárias fictícias na compra de café de produtores*”.

A resposta é positiva e não se restringiu apenas em relação a COIMEX.

O trabalho fiscal realizado pela Receita Federal comprovou a existência de um esquema fraudulento que alcançou renomadas empresas atacadistas, exportadoras e indústrias atuantes no ramo do café localizadas em diversos estados brasileiros.

A cadeia de comercialização passou a ESQUEMATIZAR-SE em função do novo regime de tributação do PIS/COFINS, qual seja: da não cumulatividade; de tal sorte que as aquisições de café de produtores rurais/maquinistas passaram a ser guiadas fraudulentamente com notas fiscais de empresas laranjas visando o creditamento integral das alíquotas das citadas contribuições.

Esse esquema de utilização de empresas laranjas como intermediárias fictícias na compra de café de produtores para obtenção e apropriação dos créditos do PIS/COFINS foi descortinado nas investigações da DRF/Vitória/ES (“Operação Tempo de Colheita”), iniciadas em 10/2007, e que resultaram posteriormente na Operação “Broca”, deflagrada em 01/06/2010, fruto da parceria entre o Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal.

Veja-se que após fazer referência expressa à COIMEX (recorrente), o relatório volta a ser “genérico”, tratando da existência de um “esquema fraudulento” que alcançou “renomadas empresas atacadistas”. E a sequência do relatório busca demonstrar o *modus operandi* do esquema e como a prática de vendas de notas fiscais e de interposição de empresas “laranjas” era prática generalizada no mercado de café (sem voltar a mencionar a empresa recorrente). Há ainda menção no relatório a diversas empresas “laranjas” (v.g. COLUMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO, L&L, V. MUNALDI), e a pessoas físicas, sem que se fizesse a necessária correlação com o presente processo. A tabela de fls. 533/534 aponta supostas fornecedoras que atuaram de 2003 a 2007, constituindo um dos poucos vínculos no relatório a empresas mencionadas no presente processo. A seguir, transcreve-se a parte da tabela que trata efetivamente de empresas mencionadas pela fiscalização no presente processo:

NOME	CNPJ	LOCALIZAÇÃO	ESTADO	ANO-CALENDÁRIO				
				2003	2004	2005	2006	2007
AGAR COMÉRCIO LTDA	05.073.665/0001-49	MANHUAÇU	MG	INATIVA	INATIVA	INATIVA	PRESUMIDO	PRESUMIDO
G. FERREIRA	02.252.204/0001-45	MANHUAÇU	MG	INATIVA	BAIXADA	BAIXADA	BAIXADA	BAIXADA
SANTA MARTA COMÉRCIO LTDA	04.747.510/0001-88	MANHUAÇU	MG	OMISSA	INATIVA	INATIVA	OMISSA	OMISSA

Das 11 empresas relacionadas na tabela de glosas da fiscalização (reproduzida ao início deste voto), 3 são também mencionadas no relatório: ADAR COMÉRCIO LTDA, G. FERREIRA e SANTA MARTA COMÉRCIO LTDA.

E o relatório fiscal segue apresentando lista de pessoas jurídicas declaradas inaptas pela DRF/GVS/MG por serem inexistentes de fato (fl. 535). Também são transcritos abaixo os excertos de tal lista que correspondem às empresas que são apontadas como fornecedoras no presente processo:

CNPJ	NOME	SIT. CADAST.	PROCESSO	MUNICÍPIO
05.073.665/0001-49	AGAR COMÉRCIO LTDA	INAPTA	19991.000507/2009-12	MANHUAÇU
86.363.306/0001-28	CAMIFRA COMÉRCIO LTDA	INAPTA	19991.000594/2009-16	MANHUAÇU
04.747.510/0001-88	SANTA MARTA COMÉRCIO REPRES. LTDA	INAPTA	19991.000624/2009-86	MANHUAÇU

Assim, acresce-se à lista de fornecedores mencionados no relatório uma quarta empresa: a CAMIFRA COMÉRCIO LTDA.

E no curso do relatório é mencionada ainda uma quinta empresa fornecedora: a JOSÉ MARIA GONÇALVES (fls. 551/552):

Ainda em **CARATINGA**, os Auditores-Fiscais ouviram **JOSÉ MARIA GONÇALVES**, titular da firma individual, situada à Av. Presidente Tancredo Neves, 253, Centro.



JOSÉ MARIA GONÇALVES explicou que *“a firma possui apenas o escritório onde recebe as amostras dos produtores rurais”*. E que *“forma lotes de café com a produção de vários produtores”* guiadas para as exportadoras em nome de sua firma. Nessa operação ganha entre R\$2,00 e R\$3,00/saca de café, o que, segundo

JOSÉ MARIA GONÇALVES, *“é insuficiente para pagar os tributos sobre suas operações”*. Acrescentou que as exportadoras informavam que a NF teria que conter a informação sobre a incidência do PIS/COFINS. Alegou que ***“trabalha desta forma porque todo mundo trabalha desta maneira”***.

Fato é que a firma de JOSÉ MARIA GONÇALVES não é e nunca foi atacadista de café.

Afora o aqui reproduzido, não há nada no relatório fiscal que tenha vínculo específico com o presente processo.

A nosso ver, aparentemente não teria sido efetuada uma verdadeira diligência para atender ao demandado pela DRJ, mas apenas juntado um relatório que se prestaria à formação de convicção de que a fraude era prática generalizada no mercado de café, sem a preocupação de tratar especificamente (embora o relatório acabasse por resvalar em alguns) dos fornecedores mencionados nas glosas do fisco.

A DRJ aprecia o tema, e logo ao início de seu voto deixa extremamente clara a situação que estava a apreciar antes da diligência (fl. 687), reconhecendo literalmente que “a glosa se deveu não à falta de confirmação documental da transação, mas à inexistência de recolhimento de tributo”:

Glosa de créditos referentes a bens fornecidos por PJ

1º argumento: PJ inativas, baixadas, omissas

A autoridade fiscal glosou créditos relativos às mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas inativas, baixadas, omissas ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas. Argumentou que a glosa se deveu não à falta de confirmação documental da transação, mas sim à inexistência do recolhimento do tributo no elo anterior da cadeia. Cita que no total registrado constam fornecedores que se enquadram como pessoas jurídicas que se declaram à Receita Federal do Brasil em situação de inatividade, ou simplesmente estão omissas perante o órgão.

A impugnante argumentou, por outro lado, que todas as notas fiscais referentes às aquisições de tais empresas foram devidamente registradas, lançadas, escrituradas e contabilizadas de acordo com a legislação, e os correspondentes pagamentos foram realizados, e que não tem o poder-dever de fiscalizar os seus fornecedores. Enfim, argumenta que não corresponde aos fatos existentes, mas sim suposições de que os fornecedores da manifestante, deixaram de recolher tributos ou que entregaram DIPJ como inativas.

Eis a controvérsia configurada antes da diligência efetuada.

E segue o julgador (ainda à fl. 687) afirmando, sobre a documentação apresentada pela empresa, que:

Constam dos autos cópias das Notas Fiscais de Venda emitidas pelas empresas, que em tese incorreram na condição de inativa, omissa ou baixada, e, ainda, comprovantes dos lançamentos contábeis dos pagamentos realizados em nome das correspondentes pessoas jurídicas. Porém, a controvérsia, por enquanto, não reside neste campo. O problema está conforme registra o próprio Parecer na inexistência de pagamento do tributo correspondente àquele crédito pelo fornecedor.

Mas na sequência a DRJ expressamente afasta a razão alegada como 1º argumento para as glosas (fl. 688):

Entendo não assistir razão à autoridade fiscal da Unidade *a quo* neste ponto, pois a legislação pertinente à matéria não autoriza efetuar a glosa de crédito simplesmente porque não houve pagamento do tributo no elo anterior da cadeia.

E depois de afastar a razão constante como 1º argumento para as glosas, e à luz dos arts. 80 a 82 da Lei nº 9.430/1996, a DRJ prossegue afirmando que após a declaração de inaptidão “os documentos fiscais emitidos pelas empresas declaradas inaptas podem ser reputados como inidôneos e, assim, tributariamente ineficazes, autorizando a glosa dos custos

na escrita fiscal do terceiro interessado, salvo comprovação do pagamento pelo preço da mercadoria e do real ingresso desta no estabelecimento industrial”.

Mas já na sequência do voto (fl. 692) o julgador de piso recorda que o despacho decisório sequer falava em inaptidão, tema que só foi mencionado no relatório resultante da diligência:

No presente caso, conforme citado Parecer DRF/VIT/SEORT não se cogitou de inaptidão, embora mais tarde no relatório da diligência será constatado que vários fornecedores já foram declarados inaptos. Mas no Parecer não há qualquer outra prova nesse sentido - *declaração de inaptidão das empresas fornecedoras das mercadorias adquiridas pelo contribuinte* -, o que seria suficiente para afastar o aproveitamento pela empresa interessada dos valores registrados como custo, decorrentes das compras efetuadas junto a tais empresas, dispensando-se, nesse caso, a produção de outras provas pela autoridade fiscal. Ao contribuinte, nessa hipótese, restaria refutar a presunção, em conformidade com o disposto no parágrafo único do artigo 82 da Lei 9.430/96, ou seja, provando o recebimento dos bens e o pagamento do preço respectivo.

Por outro lado, independentemente da declaração de inaptidão em ato oficial adequado emitido pela autoridade competente da Receita Federal do Brasil, a documentação fiscal poderia ser considerada como tributariamente ineficaz, quando comprovado - *direta ou indiretamente* - não ter havido a transação a que se refere, permitindo concluir que os documentos apresentados mascaram uma aquisição fictícia de mercadorias, ao menos daquela forma, e impondo afastar a faculdade de a interessada calcular crédito de PIS/Cofins na incidência não cumulativa. Este será o próximo argumento a ser analisado. Contudo, no contexto aqui demarcado é irrelevante ter havido, ou não, o pagamento, de fato, no elo anterior da cadeia. Caso não tenha havido declaração e/ou pagamento, quando a lei assim o impõe, as medidas cabíveis devem ser tomadas contra o contribuinte faltoso.

Em tal confuso excerto da decisão da DRJ, após se reconhecer que o despacho decisório não cogitou de inaptidão, tema só suscitado na diligência, conclui-se que no “Parecer” não havia qualquer outra prova nesse sentido, e que isso “seria suficiente para afastar o aproveitamento pela empresa interessada dos valores registrados como custo”, dispensando a produção de provas pela autoridade fiscal. Logo depois, amplia-se a argumentação para firmar que “independentemente da declaração de inaptidão”, a documentação poderia ter sido considerada tributariamente ineficaz quando comprovado (direta ou indiretamente) não ter havido a transação.

Assim, depois de rechaçar o primeiro argumento utilizado para a glosa (de que teria que existir pagamento na etapa anterior) a DRJ passa a analisar o segundo argumento (de que as compras eram de empresas inativas, omissas ou com receita nula, ou, nas suas palavras, “pseudoatacadistas” - fl. 692):

2º argumento: Compras de “pseudo-atacadistas”

Mediante os elementos carreados após a Diligência Fiscal, especificamente quanto às glosas de créditos integrais calculados pelo contribuinte em relação a aquisições de café de pessoas jurídicas, o cerne da controvérsia, com base no que os auditores afirmam pode ser resumido em dois pontos: (1) existência de um esquema fraudulento de constituição de empresas visando vantagens tributárias indevidas, consistentes em creditamento ilícito de PIS e Cofins; (2) participação da contribuinte, ora manifestante, nesse esquema.

E, na sequência, logra êxito o julgador de piso, a nosso ver, em comprovar que havia efetivamente um esquema fraudulento nas compras de café, detectado nas operações especiais “TEMPO DE COLHEITA” e “BROCAS”. Contudo, é absolutamente deficiente a vinculação da recorrente a tais fraudes, não havendo qualquer disposição específica que vincule a recorrente ou mesmo seus fornecedores, à exceção de cinco deles, como se descreve a seguir.

À fl. 693, o julgador anexa tabela, afirmando ser relativa a fornecedores da recorrente:

No quadro abaixo apresentam-se as datas da constituição de alguns dos fornecedores principais da contribuinte, conforme Parecer confirmados nos sistemas informatizados da RFB:

	EMPRESA ATACADISTA/FORNECEDOR DA CONTRIBUINTE	CONSTITUÍDA EM
1	Agar Comércio Ltda	23/05/2002
2	Cometa Comércio de Cereais	28/10/2002
3	Comércio de Café São Sebastião Ltda	05/02/2002
4	Comércio de Café Vale Verde Ltda	14/11/2002
5	Comercial Atacadista Triunfo	12/07/2002
6	J.G. Gonçalves	21/02/2002
7	Nova Brasília Comércio de Café Ltda	24/07/2002
8	Acácia Comércio e Exportação Ltda	11/01/2002
9	Faria Comércio de Café Ltda	22/07/2002
10	Comercial de Café Campestre	25/05/2001

Contudo, das dez empresas constantes na tabela apresentada pelo julgador apenas uma (a “AGAR COMÉRCIO LTDA”) consta como fornecedora da recorrente no parecer que ampara o despacho decisório (fl. 219) ou em seu anexo (fls. 199 a 202).

À fl. 696 é apresentada nova tabela, por amostragem, de empresas que seriam fornecedoras da recorrente, indicando que várias não recolheram nenhum tributo em 2003. Em tal tabela, reproduzida a seguir, percebe-se novamente que das dez empresas, somente uma (a “CAMIFRA COMÉRCIO LTDA”) consta como fornecedora da recorrente no parecer que ampara o despacho decisório (fl. 219) ou em seu anexo (fls. 199 a 202):

	ATACADISTA/FORNECEDOR	SITUAÇÃO ATUAL NO CNPJ	TRIBUTOS RECOLHIDOS EM 2003
1	Cometa Comércio de Cereais Ltda	Baixa/Inaptdão	ZERO
2	Comércio e Exp. Fonte Nova Ltda	Baixada/Inaptdão	ZERO
3	J.G. Gomes	Baixada/Inaptdão	ZERO
4	Agropecuária e Sacaria Costa	Baixada/Inaptdão	ZERO
5	Comércio de Café São Sebastião Ltda	Inapta/Inexistente de Fato	ZERO
6	Camifra Comércio Ltda	Inapta/Inexistente de Fato	ZERO
7	Acácia Comércio e Exportação Ltda	Suspensa/Inexistência de Fato	ZERO
8	J.G. Gonçalves-ME	Inapta/Inexistente de Fato	ZERO
9	Nova Brasília Com. de Café Ltda	Baixada/Inexistente de Fato	ZERO
10	Faria Comércio de Café Ltda	Inapta/ Inexistente de Fato	ZERO

Ao que parece, o órgão julgador está tratando das fornecedoras da recorrente com base em documentos diversos dos que ensejaram as glosas (e, por consequência, o presente contencioso), acrescentando informações que não podem ser agora verificadas, e que são difusas/generalizadas, pois extraídas em diferentes momentos, em relação a diferentes fornecedores de diferentes empresas, sem vínculo necessário e preciso com o presente processo.

A generalização se estende ao excerto seguinte do voto (fl. 696), no qual as conclusões são estendidas a todas as fornecedoras (sem qualquer elemento probatório):

No conjunto, as empresas deste quadro, somadas às demais empresas fornecedoras da contribuinte, movimentaram em venda para a autuada valores de alta monta, na casa dos milhões de reais, mas nada declararam ou recolheram de PIS/Cofins no período. A este quadro de incompatibilidade entre volume financeiro movimentado e total de tributos recolhidos, acrescentado de situação de omissão e inatividade declarada – *inapta, baixada ou suspensa* –, se junta mais um fato, constatado em diligências nas empresas, *nenhuma das empresas diligenciadas possui patrimônio ou capacidade operacional, nenhum funcionário contratado, nenhuma estrutura logística*, ao invés disso contrata serviços de moto boy para entregar documentos.

É certo que nas operações especiais foi possível atestar tal quadro caótico e preocupante em relação a diversas empresas, mas restam ausentes as vinculações específicas em relação às fornecedoras mencionadas no despacho decisório denegatório no bojo deste processo. O caráter paradoxalmente inconclusivo das “conclusões” da DRJ é refletido no excerto seguinte do voto (ainda à fl. 696):

Os indícios militam a favor da tese de que as autodenominadas “atacadistas” são empresas de fachadas, que se prestaram a uma simulação/dissimulação de uma operação de compra e venda de café, pois financeiramente movimentavam grandes somas, mas não tinham como operar com as mercadorias, além de uma existência fantasmagórica, do ponto de vista da tributação, descumprindo obrigações acessórias e também a principal.

Não se pode, com base em “indícios que militam a favor de uma tese”, concluir que a tese é aplicável a todos os casos. Deveria o julgador ter observado os elementos probatórios que são especificamente pertinentes ao processo que estava a julgar, e não a outras situações, generalizando as conclusões. E, ainda que utilizasse elementos de outras fiscalizações, deveria efetuar vínculo específico com o presente processo.

Veja-se, por exemplo, a informação de que “há no parecer diversos exemplos, com fotografias de estabelecimentos de diversos fornecedores da empresa manifestante” (fl. 696). Como já se esclareceu aqui, de todas as fotos do relatório resultante da diligência, somente uma (a da empresa “JOSÉ MARIA GONÇALVES”, reproduzida neste voto) se refere a fornecedor da recorrente.

Essa precariedade probatória é perceptível nas próprias expressões usadas pelo julgador. Além de apreciar o caso conclusivamente com base em “indícios que militam”, o julgador usa ainda outras expressões de pouca força afirmativa, como o “tudo indica” (de fl. 696):

Tudo indica até aqui que as autodenominadas “atacadistas” são empresas de fachadas, que se prestaram a uma simulação/dissimulação de uma operação de compra e venda de café, pois financeiramente movimentavam grandes somas, mas não tinham como operar com as mercadorias. Além do fato de ter, como se viu, uma existência fantasmagórica do ponto de vista da tributação, descumprindo obrigações acessórias e também a principal, consistente em pagar tributo. É cedo, porém, enunciar esta hipótese como provada, embora seja ~~inegável sua plausibilidade~~

Ademais, na parte em que o julgador tenta apresentar provas que endossem os indícios (fls. 697 a 700), as menções são a empresas e pessoas que sequer são mencionadas como fornecedoras da recorrente no presente processo (v.g., COLÚMBIA e V. MUNALDI).

Em suma, a nosso ver a DRJ efetivamente fracassa em sua tese de abstrair as conclusões do relatório de diligência a todas as empresas fornecedoras. E, mesmo em relação às cinco empresas citadas, só vemos nestes autos elementos suficientes para manutenção das glosas em relação à empresa “JOSÉ MARIA GONÇALVES”, visto que seu próprio proprietário reconhece, como aqui transcrito, que pratica o *modus operandi* descrito pela fiscalização.

Diante da confissão, não há lugar à tese de que a recorrente adquiriu bens de “JOSÉ MARIA GONÇALVES” como terceiro de boa-fé.

Cabe, em adição, destacar a irrelevância, para o presente processo, das decisões não vinculantes prolatadas por unidades locais da RFB em processos diversos e do fato de a COIMEX não figurar na ação penal referente às operações especiais.

Pelo exposto, voto pela manutenção das glosas apenas em relação às aquisições efetuadas da empresa “JOSÉ MARIA GONÇALVES”, afastando as demais por não haver nos autos elementos que desconstituam a boa-fé da recorrente nas aquisições de que especificamente trata o presente processo.

Adicione-se que uma nova baixa em diligência, para verificar a situação das empresas a que se refere o presente processo ao tempo das ocorrências (há cerca de uma década), suprimindo as deficiências do "relatório genérico" extraído das operações especiais, e aceito pela DRJ, poucos efeitos práticos surtiria, diante da ausência de motivação para o afastamento da boa-fé da recorrente, à época das aquisições.

Analisada a presente matéria, à qual se dedica praticamente toda a defesa (61 das 63 páginas do recurso voluntário), passa-se a analisar as demais glosas efetuadas, em relação a gastos incorridos com frete, assessoria técnica e comercial, comissões, corretagens, manutenção, condomínio, despesas financeiras, amortização do diferido e depreciação, cabendo trazer antecipadamente algumas delimitações conceituais e normativas necessárias.

Aspectos constitucionais da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS

Incumbe de início esclarecer que a não-cumulatividade das contribuições passou a figurar na Constituição (art. 195) com a Emenda Constitucional nº 42/2003:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (redação dada pela EC n. 20/1998)

(...)

b) a receita ou o faturamento;

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (redação dada pela EC n. 42/2003)

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, “b”; e IV do caput, serão não-cumulativas. (redação dada pela EC n. 42/2003)

(...)” (grifos nossos)

Na leitura do texto, percebe-se que a Constituição não assegura não-cumulatividade irrestrita ou ilimitada. E sequer diz que a lei fixará os casos de cumulatividade, sendo a contrário senso os demais casos de não-cumulatividade. O texto constitucional permite à lei definir exatamente os setores para os quais operará a não-cumulatividade. E também não dispõe que para tais setores a não-cumulatividade será irrestrita ou ilimitada.

É nesse contexto que surgem os dispositivos legais que regem as contribuições não-cumulativas, basicamente as Leis nº 10.637/2002 (Contribuição para o PIS/PASEP) e nº 10.833/2003 (COFINS), que limitam/restringem a não-cumulatividade referida no texto constitucional.

Poder-se-ia aí argumentar que a lei poderia ter desbordado do comando constitucional referente à não-cumulatividade, que asseguraria o creditamento a qualquer despesa necessária à consecução do objeto social da empresa, como parece sugerir a recorrente. Contudo, este tribunal careceria de competência para levar adiante a discussão, em face da Súmula CARF nº 2 (“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”).

Assim, e considerando as disposições legais tributárias vigentes sobre a matéria, não se pode acordar que a não-cumulatividade para as contribuições de que trata a Constituição Federal é irrestrita ou ilimitada.

Do conceito de insumos para a Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS

O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e nº 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange “*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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que*

não estejam incluídos no ativo imobilizado” e “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”.

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF). Contudo, tal tarefa se revela improficua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI é demasiadamente restritivo, e o encontrado a partir da legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de “*despesas operacionais*”, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - v.g. incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

A Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, e a Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS não-cumulativa, explicitam, em seus arts. 3º, que podem ser descontados créditos em relação a:

“II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)” (grifo nosso)

A mera leitura dos dispositivos legais já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação do bem destinado à venda.

Conclui-se, então, que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, como venho reiterando em processos relatados no âmbito deste CARF, com acolhida unânime:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...)” (Acórdão nº 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime – em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014) (No mesmo sentido os Acórdãos nº 3403-002.469 a 477; nº 3403-001.893 a 896; nº 3403-001.935; nº 3403-002.318 e 319; e nº 3403.002.783 e 784)

Isto posto, caberia analisar a adequação ao conceito de insumo das rubricas questionadas no presente contencioso, já destacando que não se identifica com a legislação do IPI nem com a do IR.

E é isso que se faz a seguir, em relação a cada uma das glosas, no que se refere a insumos, e em relação a outros tópicos específicos, já adiantando a existência de substancial obstáculo, residente no fato de sequer se demonstrar a existência de processo industrial nos autos.

Das glosas em espécie

Conforme relatado, em relação ao despacho decisório, as glosas são referentes a: (a) ausência de inclusão na base de cálculo de receitas de variação cambial; (b) apuração de créditos sobre despesas financeiras; (c) apuração de créditos em relação a corretagem nas intermediações de café e soja, e outros serviços (como assessoria técnica comercial e fretes/despesas comerciais de venda); e (d) apuração de créditos sobre amortização do diferido. Mas na peça recursal (fls. 778/779) argumenta-se unicamente que:

130. No caso, os **gastos** incorridos com frete, assessoria técnica e comercial, comissões, corretagens, condomínio, despesas financeiras, amortização do diferido e depreciação são **necessários** para a **comercialização** dos produtos exportados pela **Recorrente** e, portanto, para o desenvolvimento de sua própria **atividade empresarial** geradora de receita.

131. Esses gastos decorrem de serviços prestados por terceiros e de bens adquiridos, que são aplicados diretamente na venda dos produtos exportados, cujo valor da prestação de serviço e da aquisição, inclusive, compõe o custo do produto exportado, representando, portanto, um ônus assumido pela **Recorrente** em decorrência da atividade empresarial geradora da receita.

132. Por essas razões, a **Recorrente** possui o direito de calcular créditos do PIS não-cumulativo sobre os gastos incorridos com frete, assessoria técnica e comercial, comissões, corretagens, manutenção, condomínio, despesas financeiras, amortização do diferido e depreciação, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, não procedendo, portanto, as glosas efetuadas pela autoridade administrativa.

Como já se adiantava no tópico anterior, o inciso no qual se ampara a recorrente para demandar os créditos (inciso II do art. 3º) trata de insumos para prestação de serviços ou produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e não à simples venda/revenda de bens adquiridos.

Totalmente carente de base legal, assim, o pleito.

E, ainda que o fundamento fosse diverso, como parecia ser inicialmente a demanda referente às despesas financeiras e à amortização do diferido, persistiria a total inadequação aos comandos legais, que, repita-se, são de observância obrigatória por este colegiado em função da citada Súmula CARF nº 2.

Assim, seja por não fazer prova a postulante do crédito em relação à existência de processo de produção/fabricação ou de prestação de serviços, ou ainda da adequação específica dos bens e serviços alegadamente apontados como “insumos” a tais processos ou prestações, incabível o direito ao crédito.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer o crédito em relação às aquisições de café das empresas listadas à fl. 219, no parecer que ampara o despacho decisório, à exceção da empresa “JOSE MARIA GONÇALVES”.

Para efeito de implementação do julgado pela unidade local da RFB, e para que se evite duplicidade de concessão de créditos, esclarece-se que o reconhecimento do crédito efetuado nestes autos, que se dá unicamente em relação às aquisições de café, opera em detrimento do reconhecimento de crédito presumido para as mesmas operações. Assim, deve a unidade, na admissão dos créditos decorrentes deste julgamento, afastar o reconhecimento dos créditos presumidos de aquisições de pessoas físicas em relação às mesmas operações.

Rosaldo Trevisan