



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11543.001116/2005-68
ACÓRDÃO	9303-016.401 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	UNICAFE COMPANHIA DE COMERCIO EXTERIOR

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para conhecimento do Recurso Especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa.

Hipótese em que o paradigma apresentado se presta para comprovar as diferenças essenciais suscitadas apenas em parte das divergências suscitadas.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.

Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma. O seu crédito somente é permitido quando agregam valores ao custo de aquisição dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a tomada de créditos sobre as despesas de corretagem paga na compra de café, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do 118, do Anexo, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 – RICARF, em face do Acórdão nº 3302-005.836, de 26 de março de 2019, fls. 6.177 a 6.209, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CORRETOR DE CAFÉ. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA COMPRA DE CAFÉ. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CRÉDITOS.

Os gastos com corretagem para compra de café, junto a pessoa jurídica domiciliada no país, geram direito a créditos de Cofins, no regime não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO.

De acordo com o Art. 7ºA da Lei nº 12.599/2012, incluído a Lei nº 12.995, de 18.06.2014, o saldo do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, apurado até 1º de janeiro de 2012 em relação à aquisição de café in natura poderá ser utilizado pela pessoa jurídica para compensação ou ressarcimento.

INOVAÇÃO NO FUNDAMENTO DA GLOSA DO CRÉDITO PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE.

A DRJ, ao inovar a fundamentação original da glosa de crédito, age ao arrepio da Lei, violando o art. 37 da CF/88 e o art. 2º da Lei nº 9.784/99. Logo, tal decisão é nula, por violação aos princípios da estrita legalidade, tipicidade tributária, motivação, segurança jurídica, devido processo legal e ampla defesa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Consta do respectivo acórdão, integrado pelo Acórdão n.º 3301-008.937:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para acatar a preliminar de nulidade da decisão da DRJ quanto aos créditos de empresas pseudo atacadistas, para admitir a utilização do crédito integral para compensação com outros tributos e contribuições e ou ressarcimento em dinheiro; para afastar as glosas referentes às despesas com corretagem; e também para admitir o rateio de créditos relativos às receitas financeiras e outras incorreções verificadas.

Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

Síntese dos Autos

Trata-se de pedido de reconhecimento de direito creditório de PIS decorrente do regime de não-cumulatividade, no período de 01/04/05 a 30/06/05, a título de ressarcimento, para fins de compensação.

A Autoridade Fiscal entendeu que a contribuinte não possuía o direito creditório no montante declarado, reconhecendo-o parcialmente, argumentando que:

1. despesas decorrentes do pagamento de corretagem não dão direito ao crédito, haja vista não caracterizarem insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
2. aquisição proveniente de órgão público, não contribuinte do PIS e da COFINS, não dá direito ao crédito, conforme se depreende da Lei nº10865/04 que veio alterar o art. 3º, §2º da lei nº10637/02;
3. há compras de mais de 250 diferentes fornecedores, porém, uma amostragem de 80% das compras de café acabou por definir análise da situação dos 52 maiores fornecedores, restando 31 fornecedores irregulares;

4. estes fornecedores enquadram-se como pessoas jurídicas que se declararam à Receita Federal do Brasil em situação de inatividade, ou simplesmente estão omissas perante o órgão, outras ainda, quando prestaram tais informações, o fizeram de maneira irregular, eis que a receita declarada é totalmente incompatível com o valor das vendas realizadas, isto considerando apenas as operações mercantis com a requerente;
5. o critério de apuração não-cumulativa escolhido pelo legislador teve por fim, sem qualquer sombra de dúvida, desonerar a cadeia de produção, até então gravada pela incidência cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins;
6. 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;
7. foi providenciada a relação nominal dos fornecedores que se encontram nas situações descritas, bem como a listagem das notas fiscais das aquisições não aproveitadas, e foi promovida a glosa pertinente;
8. embora tenha sido confirmado o direito ao crédito presumido relativo as compras de pessoas físicas, produtores rurais (agroindústria), tal crédito, seguindo o disposto no art. 8º §3º, II, da IN SRF N°660/2006 que disciplinou a Lei n° 10925/2004 não pode ser objeto de compensação com tributos diversos, nem de pedido de ressarcimento;
9. assim sendo, todo este crédito foi segregado na apuração, provocando significativa alteração na distribuição dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação;
10. foi elaborado o Demonstrativo de Cálculo dos Créditos a Descontar de fl. 104, onde estão discriminados todos os ajustes procedidos nas bases de cálculo dos créditos;
11. procedeu-se, então, à utilização dos créditos na dedução do débito de PIS apurado no mês, verificando-se a existência de créditos disponíveis para compensação.

Cientificada da Decisão, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade onde alegou, em resumo, que:

1. a atividade de corretagem de café é essencial ao comércio atacadista de café, pois, em suma, o corretor de café é um consultor do produtor, assim como do comprador que traz os diversos lotes para o exportador e o torrador;

2. não há como afastar os desembolsos decorrentes do pagamento de corretagem de café do conceito de insumos à atividade da contribuinte;
3. a Autoridade Fiscal alega que a manifestante adquiriu mercadorias de empresas inativas, com receita incompatível, com receita nula e omissa ao longo do ano-calendário 2005, porém deve ser notado que as glosas das rubricas deram-se de modo precipitado, com base na afoita alegação de que as aludidas empresas fornecedoras estavam irregulares;
4. não há nos autos a demonstração jurídica do preenchimento dos requisitos legais e regulamentares da inidoneidade das empresas fornecedoras ou qualquer comprovação de que tenham deixado de funcionar nos endereços respectivos;
5. as empresas que comprovarem a efetivação do pagamento do preço e o recebimento das mercadorias não poderão ter seus créditos glosados;
6. a boa-fé da empresa Recorrente é ainda demonstrada pelo fato de que esta teve o zelo de fazer consultas ao SINTEGRA e ao próprio banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com o objetivo de comprovar a regularidade jurídica das empresas fornecedoras;
7. ainda que as empresas fornecedoras estivessem inativas no momento da realização das operações de fornecimento de mercadorias, o que não é verdade, a manifestante não poderia jamais ser prejudicada por fatos que não causou;
8. a análise do caso concreto demonstra que há efetiva comprovação de que a Recorrente promoveu o pagamento do valor acordado para aquisição das mercadorias e recebeu o produto em um dos seus estabelecimentos, conforme demonstra a documentação acostada aos autos;
9. a fiscalização adotou procedimento equivocado para apuração dos direitos creditórios da Empresa, já que não aplicou corretamente o critério de rateio proporcional dos valores de mercado interno e externo;
10. o agente fiscal não aplicou corretamente o critério de rateio proporcional, relativos aos custos, despesas e encargos comuns existentes entre a receita bruta sujeita incidência não-cumulativa e a receita bruta total, vinculados à receita de exportação, bem como dos créditos presumidos em total descompasso com o que dispõe o art. 3º, § 8º, inciso II da Lei nº 10.637/2002.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade.

Apresentado Recurso Voluntário, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, por maioria, deu provimento para acatar a preliminar de nulidade da decisão da DRJ quanto aos créditos de empresas pseudo atacadistas, para admitir a utilização do crédito integral para compensação com outros tributos e contribuições e ou ressarcimento em dinheiro; para afastar as glosas referentes às despesas com corretagem; e também para admitir o rateio de créditos relativos às receitas financeiras e outras incorreções verificadas.

O Contribuinte opôs embargos de declaração, sendo que estes foram acolhidos pelo Acórdão n.º 3301-008.937, com efeitos infringentes para corrigir o lapso manifesto no dispositivo do Acórdão recorrido.

Do Recurso Especial

A divergência suscitada no recurso especial da Fazenda Nacional diz respeito à:

1. nulidade da decisão de julgamento administrativo de primeira instância por inovação dos critérios jurídicos adotados no lançamento, indicando como paradigmas os acórdãos n.º 9202-003.700 e 2401-001.150;
2. possibilidade de deferimento de créditos sobre compras de café *in natura* a fornecedores inexistentes de fato, indicando como paradigma o acórdão n.º 3102-002.341;
3. possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de corretagem paga na compra de café, indicando como paradigma o acórdão n.º 9303-009.190.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 6.272 a 6.281.

Em seu Recurso Especial, em síntese, alega a Fazenda Nacional que:

- a modificação de critério consubstancia uma manifestação do princípio da Proteção, bem assim os princípios constitucionais da segurança jurídica e da boa-fé objetiva, que correspondem a uma vedação de *venire contra factum proprium* de modo a impedir que o lançamento seja revertido ao alvitre da autoridade de lançamento, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 146;

- a alteração de posicionamento jurídico deve abarcar somente fatos geradores posteriores ao novo entendimento, vinculando, portanto, a autoridade administrativa no exercício do lançamento aos critérios jurídicos por ela adotados;
- a alteração de critério jurídico trata-se de instituto vocacionado e direcionado para assegurar a irreversibilidade do ato de lançamento, mas não objetiva limitar o conhecimento das questões levantadas no âmbito do contencioso administrativo;
- a *ratio* subjacente ao art. 146 do CTN é a imposição de limite à revisão do lançamento por meio da vinculação do critério jurídico adotado no lançamento;
- eventual ausência ou mesmo imprecisão na descrição completa do fato gerador não pode ser considerada como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos;
- sequer se poderia cogitar que houve qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo, tendo em vista a apresentação de ampla e consistente defesa atacando todos os pontos da acusação fiscal, de forma a demonstrar o seu pleno conhecimento;
- sequer se poderia cogitar que houve qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo, tendo em vista a apresentação de ampla e consistente defesa atacando todos os pontos da acusação fiscal, de forma a demonstrar o seu pleno conhecimento;
- as razões que conduziram ao presente lançamento eram de seu inteiro conhecimento na medida em que objeto de ação fiscal desenvolvida em seus estabelecimentos e cujas conclusões, é de se supor, lhe foram comunicadas;
- a autoridade fiscal apurou que as aquisições de café em grão das pessoas jurídicas “pseudo atacadistas”, na realidade, eram aquisições de pessoas físicas (produtor rural) ou cerealistas e, portanto, não sujeitas a crédito integral, conforme entendera a contribuinte, mas apenas à constituição de crédito presumido;
- 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:

- existência de um esquema fraudulento de constituição de empresas visando vantagens tributárias indevidas, consistentes em creditamento ilícito de PIS e Cofins;
 - participação da contribuinte, ora manifestante, nesse esquema;
- somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica;
- os serviços de corretagem adquiridos de pessoas jurídicas e utilizados diretamente na aquisição de insumos do processo produtivo, geram créditos da não-cumulatividade quando integram o custo de aquisição dos insumos e não na condição autônoma de insumo.

O Recurso Especial foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 262/265.

O Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 6.331 a 6.353), manifestando pelo não conhecimento do Recurso Especial e, caso conhecido, o não provimento dele, alegando, em síntese, que:

- conforme decidido pelo ACÓRDAO RECORRIDO, a decisão de 1ª instância não poderia ter mantido a glosa parcial dos créditos com base em argumentos não suscitados pelo Despacho Decisório emitido originariamente pela DRF/ES;
- os novos fundamentos apresentados no referido Relatório de Diligência Fiscal não se sustentam e devem ser rechaçados pelas razões de fato e de direito expostas no seu recurso voluntário;
- mesmo com todo o dinamismo do mercado e a dificuldade de se controlar milhares de fornecedores, ainda assim a RECORRIDA cercou-se de todos os cuidados que um comprador de boa-fé teria para verificar a idoneidade e regularidade fiscal das empresas com as quais fazia negócio;
- as empresas citadas como fictícias pelo Relatório de Diligência Fiscal tinham CNPJ válidos no momento da operação;
- compra café de milhares de fornecedores, inclusive de pessoas físicas (produtores rurais), com produções espalhadas por diversos Estados da nossa federação, sendo que não mantém (nem teria condições operacionais de manter) contato direto com todos eles;

- o serviço de corretagem é indispensável para a própria aquisição do café, insumo da atividade desenvolvida;
- o serviço de corretagem corresponde ao próprio custo do insumo adquirido.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do conhecimento

O recurso é tempestivo nos termos do Despacho de Admissibilidade do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF.

Contudo, em face dos argumentos apresentados em contrarrazões pelo Sujeito Passivo quanto a não ter a Fazenda Nacional logrado êxito na demonstração da divergência jurisprudencial, entendo ser necessária a análise dos demais requisitos de admissibilidade do recurso.

1. Da nulidade da decisão de julgamento administrativo de primeira instância por inovação dos critérios jurídicos adotados no lançamento.

Entendo assistir razão à Contribuinte nesta matéria. Passo a explicar:

A decisão recorrida observou que DRJ determinou a investigação de fraude para legitimar a glosa dos créditos, em procedimento que teria inovado totalmente os parâmetros e limites impostos pelo Parecer do Despacho Decisório. Concluiu ter havido total inovação: a autoridade fiscal não apontou qualquer hipótese de fraude, tendo tal “fundamento” surgido somente mediante provocação da DRJ, que acolheu a prova levantada na diligência como razão para a manutenção das glosas. Arrematou:

Conclusão inexorável é a de que a DRJ, ao inovar a fundamentação original da glosa, agiu ao arrepio da Lei, violando o art. 37 da CF/88 e o art. 2º da Lei nº 9.784/99. Logo, a decisão da DRJ nesse ponto é nula, por violação aos princípios

da estrita legalidade, tipicidade tributária, motivação, segurança jurídica, devido processo legal e ampla defesa.

O Despacho de Admissibilidade afastou o acórdão paradigma n.º 9202-003.700 por entender que ele contempla situação fática diversa da decisão recorrida, uma vez que esta *“deparou-se com prova advinda aos autos juntamente com o relatório da diligência fiscal requerida pela autoridade julgadora de primeira instância”*, enquanto aquela *“trata de rechaçar eventual insinuação de que o fundamento adotado em seu próprio voto condutor pudesse implicar inovação no critério jurídico do lançamento”*.

Já o Acórdão paradigma n.º 2401-001.150, único admitido quanto ao tema, apresenta a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/1996 a 30/11/2004

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO-NFLD - NULIDADE DO LANÇAMENTO - FALTA DE MOTIVAÇÃO – AFASTADO

A emissão de relatório fiscal complementar, com a descrição dos motivos que ensejaram a autuação, com a devida cientificação para apresentação de nova defesa afasta a falta de motivação.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

É inconstitucional o artigo 45 da Lei n.º 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante n.º 8 do STF.

TERMO INICIAL: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, §4º).

No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e não restou configurada a ausência de antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 40 do CTN, que é regra específica a ser aplicada a tributo sujeito ao lançamento por homologação, que prefere à regra geral.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente.

A contratação de trabalhadores autônomos, contribuintes individuais, é fato gerador de contribuições previdenciárias, que atinge simultaneamente dois contribuintes: a empresa e o segurado.

A não apresentação de documentos capazes de comprovar as alegações, acaba por inverter o ônus da prova.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Verifica-se o seu relatório que aquele processo tratava da NULIDADE DA NFLD, *“pela falta de descrição pormenorizada dos fatos geradores, onde preferiu a fiscalização, pautada em prazo exíguo para conclusão dos trabalhos presumir a existência dos fatos geradores”,* acarretando no cerceamento do direito de defesa.

Colhe-se do voto da Relatora a seguinte passagem:

O argumento do recorrente não merece guarida vez que no relatório restou demonstrado a ocorrência do fato gerador. Ademais, foi emitido ainda relatório complementar, às fis. 76 a 77, onde a autoridade fiscal, promoveu esclarecimentos requeridos pela autoridade - julgadora, face a impugnação apresentada, no que diz respeito a aferição realizada. Note-se que o recorrente após dito relatório foi cientificado para apresentação de nova defesa, porém apresentou os mesmos argumentos da defesa.

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida fundamentação das contribuições não lhe confiro razão. Não só o relatório fiscal se presta a esclarecer as contribuições objeto de lançamento, como também o DAD — Discriminativo analítico de débito, que descreve de forma pormenorizada, mensalmente, a base de cálculo, as contribuições e respectivas alíquotas. Sem contar, ainda, o relatório FLD — Fundamentos Legais do Débito que traz toda a fundamentação legal que embasou o lançamento. Desse modo, que a utilização da aferição indireta é cabível sempre que não seja possível a correta identificação dos fatos geradores. Ao contrário do descrito pelo recorrente, entendo que o auditor prestou os esclarecimentos necessários que embasaram o lançamento, pois a não apresentação da documentação durante o procedimento fiscal acarreta a responsabilidade do infrator invertendo-se o ônus da prova.

A decisão, embora tenha reconhecido que o Relatório Fiscal era omissivo e lacunoso quando tratou de descrever as circunstâncias em que ocorreram os fatos geradores, mormente quanto à condição de isenta da entidade autuada, entendeu que a falha foi sanada por relatório complementar emitido em atendimento a diligência requerida pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Verifica-se que a relatora cita haver esclarecimentos nos autos decorrentes de diligência fiscal e que não inovaram o auto de infração, pois, não se alterou os fatos geradores e todas as provas trazidas confirmam o lançamento.

Desta forma, entendo não estar presente a similitude fática mínima necessária ao conhecimento do especial na matéria.

Com efeito, o Acórdão Paradigma aborda nulidade calcada na falta de descrição dos fatos geradores no lançamento original que não foi sequer provado pelo Contribuinte; enquanto a situação fática do Acórdão Recorrido envolve um novo fundamento jurídico que somente veio aos autos após diligência e relatório complementar, assim, o que era um embasamento econômico virou fraude inovando o lançamento.

Diante do exposto não conheço o Recurso Especial da Fazenda Nacional neste ponto.

2. Possibilidade de deferimento de créditos sobre compras de café *in natura* a fornecedores inexistentes de fato

Alega a Recorrida que o Recurso Especial não deve ser conhecido nesta matéria por entender que a existência das simulações de fraude, no presente caso, decorreu do entendimento inovador abordado no Relatório de Diligência Fiscal e que, em razão do entendimento do acórdão recorrido quanto à inovação do critério jurídico.

Com isto a decisão recorrida deixou de analisar os seus fundamentos, uma vez que *“não poderia ser utilizado como razão para a manutenção da glosa dos créditos fiscais”*.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3102-002.341, apreciando processo idêntico e do interesse do mesmo sujeito passivo, rechaçou a possibilidade de apropriação de créditos básicos na aquisição de café *in natura* a pseudo-atacadistas inexistentes de fato.

Embora ambos os processos (este e o paradigma) tenham a mesma contribuinte como parte e tratem de autos de infração lavrados em decorrência dos mesmos fatos, a similitude

fática mínima não se apresenta, uma vez que no caso do acórdão paradigma a glosa decorrente de fraude – advinda das operações denominadas “Tempo de Colheita” e “Broca” integrou o auto de infração desde o seu nascedouro; enquanto no caso dos presentes autos, esta glosa somente surgiu a partir do Relatório de Diligência Fiscal rejeitado pela decisão *a qua* em razão do seu caráter inovador quanto aos fundamentos jurídicos.

Trago à colação trecho do voto do relator do acórdão paradigma:

No caso, as provas coligidas aos autos, extraídas dos processos de representação fiscal para fins de inaptidão das pessoas jurídicas de “fachada ou laranja” (Anexo I – fls. 204/457), evidenciam que as denominadas “pseudo-atacadistas” eram empresas de “fachada ou laranja”, utilizadas apenas para simular operações fictícias de compra e venda de café em grão com os produtores rurais e empresas exportadoras e industriais. Em outras palavras, as empresas denominadas “pseudoatacadistas” simulavam, simultaneamente, uma operação de compra dos produtores rurais, pessoas físicas, e outra de venda para as empresas exportadoras e industriais, dentre as quais a recorrente foi uma das principais beneficiárias desse esquema fraudulento, haja vista a grande quantidade de notas fiscais compradas das citadas empresas, que se encontram colacionadas aos autos (fls. 860 e ss.)

Colhe-se do voto vencedor do acórdão recorrido:

A despeito do excelente voto da Ilustre Relatora, ousei divergir quanto a manutenção das glosas referentes às aquisições de “pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada”.

Tal denominação da glosa foi dada pelo Parecer que instruiu o Despacho Decisório. Entretanto, posteriormente, após procedimento de diligência determinada na DRJ/RJ1, a glosa teve sua fundamentação alterada para “compras de pseudo-atacadistas em decorrência de fraude”.

Na origem, a Recorrente apresentou Pedidos de Ressarcimento/Declarações de Compensação (Dcomp) de crédito relativo ao PIS/COFINS não cumulativos.

O Parecer da DRF que analisou os pedidos, glosou o que denominou de “aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada”, sob fundamento não jurídico, mas sim apenas econômico.

(...)

Por outro lado, restou cristalino na leitura do Parecer do Despacho Decisório, que, em nenhum momento, a autoridade imputou à Recorrente o cometimento de fraude.

Ademais, a autoridade não foi diligente o suficiente para trazer aos autos a comprovação da inidoneidade das empresas fornecedoras, nos termos que a Lei disciplina.

(...)

Diante disso, observa-se que DRJ determinou a investigação de fraude para legitimar a glosa dos créditos, inovando totalmente os parâmetros e limites impostos pela origem, ou seja, pelo Parecer do Despacho Decisório.

Houve total inovação: a autoridade fiscal não apontou qualquer hipótese de fraude, tendo tal “fundamento” surgido somente mediante provocação da DRJ. E mais, a suposta prova de fraude levantada na diligência foi a razão pela qual a DRJ manteve as glosas.

Com estes fundamentos, ausente a similitude fática mínima, voto por não conhecer do recurso especial nesta matéria.

3. Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de corretagem paga na compra de café

O Acórdão recorrido defendeu que os gastos com corretagem para compra de café, junto a pessoa jurídica domiciliada no país, geram direito à tomada de créditos de COFINS no regime não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

A Fazenda Nacional, indica como paradigma o Acórdão nº 9303-009.190, que recebeu a seguinte ementa:

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA. Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma. O seu crédito somente é permitido quando agregam valores ao custo de aquisição dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos.

Conforme análise do Despacho de Admissibilidade, verifica-se que a decisão rechaçou a proposição recursal de que os serviços de corretagem na compra de café em grãos constituem-se em insumos da cadeia produtiva do café, nos termos exercidos pelo contribuinte.

Ressaltou que o próprio STJ, no REsp nº 1.221.170/PR, deixou expressamente fora do conceito de insumos meras despesas de cunho administrativo ou comercial. Entendeu que se deveria dar aos serviços de corretagem tratamento análogo ao dado aos serviços de fretes pagos na aquisição dos insumos, cujo creditamento é admissível ao integrar o custo dos insumos e o seu

crédito apropriado diretamente por meio dos insumos, caso estes gerem direito ao crédito. Ao final, arrematou:

“Se o insumo dá direito ao crédito, os serviços de fretes e corretagem, ao integrarem o custo de aquisição dos insumos, também dá direito ao crédito na mesma proporção”.

Com base nesses fundamentos, concluiu que os serviços de corretagem adquiridos de pessoas jurídicas e utilizados diretamente na aquisição de insumos do processo produtivo geram créditos da não-cumulatividade quando integram o custo de aquisição dos insumos e não na condição autônoma de insumo.

Cotejando o recorrido e paradigma, resta comprovado que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. E o dissídio emerge quando se constata que, enquanto a decisão recorrida deu às despesas com corretagem a condição de insumo, independentemente da natureza do adquirido pela intervenção do corretor, o paradigma condicionou a apropriação do crédito à condição de insumo do bem adquirido.

Desta forma, resta claro que as decisões comparadas efetivamente dão interpretações diferentes na interpretação da mesma legislação, razão pela qual conheço o Recurso Especial da Contribuinte quanto a matéria **“tomada de créditos sobre as despesas de corretagem paga na compra de café”**.

Do mérito

No mérito, quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de corretagem paga na compra de café a matéria já foi objeto de deliberação por este Colegiado em 16 de março de 2022, oportunidade em que foi dado provimento ao recurso, por voto de qualidade, para reconhecer o crédito na medida do crédito dado ao produto adquirido.

O Acórdão n.º 9303-013.007 apresenta a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para conhecimento do Recurso Especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa.

Hipótese em que o paradigma apresentado se prestaram para comprovar as diferenças essenciais suscitadas apenas em parte das divergências suscitadas.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.

Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma. O seu crédito somente é permitido quando agregam valores ao custo de aquisição dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos.

A semelhança entre os casos demanda, em observância à segurança jurídica, a aplicação de idêntica decisão.

Por concordar com os argumentos apresentados no voto vencedor pelo i. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, reproduzo as razões de decidir como se minhas fossem:

A decisão recorrida defendeu que os gastos com corretagem para compra de café, junto a pessoa jurídica domiciliada no país, geram direito à tomada de créditos de COFINS, no regime não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

No especial, a Fazenda Nacional requer que tais as glosas sejam restabelecidas.

Pois bem. Essa matéria já foi enfrentada por esta 3ª Turma da CSRF, quando do julgamento do PAF nº 16366.000230/2009-14, que resultou no Acórdão nº 9303-009.189, de 17/07/2019 que, no Voto Vencedor - redator designado o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, onde restou decidido para restabelecer parcialmente as glosas sobre corretagem no que exceder os créditos gerados pelos insumos. Assim, adoto seus fundamentos como razões de decidir neste voto. Veja-se principais trechos abaixo reproduzidos:

“(…) Créditos de PIS com aquisição de serviços de corretagem

De início, cabe afastar um dos principais argumentos da recorrente que defende a aplicação restrita das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Como vimos mais acima, o STJ afastou definitivamente os conceitos exageradamente restritivos que constavam das referidas instruções normativas. Porém a recorrente defende

também que os serviços de corretagem não são insumos no processo produtivo da recorrente, que seria, de acordo com o seu objeto social: "o beneficiamento, o rebeneficiamento, a comercialização interna e a exportação de produtos agrícolas in natura, notadamente o café em grão (CNAE 46.21-4/00) e o cacau em bagas (CNAE 46.23-1/05)".

(...)

Esse colegiado, inclusive com o voto favorável deste relator, proferiu o acórdão nº 9303-007.291, em sessão de 15/08/2018, com voto vencedor do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, dando entendimento favorável de que os gastos com corretagem se consubstanciavam em insumos, de forma bem sintética, por serem essenciais ao processo produtivo específico do contribuinte em questão, que por coincidência, era a mesma atividade exercida pelo contribuinte do presente processo.

Salvo algum engano, foi a primeira vez em que a CSRF decidiu neste sentido. Inclusive, como visto, a relatora utilizou este voto como razões de decidir.

Esta matéria retornando agora, resolvi estudar mais detidamente o assunto e não acompanho mais aquelas conclusões constantes daquele acórdão. Nesse sentido, peço obséquio de utilizar das conclusões constantes do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, das quais concordo, com destaques apostos por mim, em relação aos itens a e b:

(...)

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

Concordo com a análise, e não consigo enxergar as despesas com corretagem para aquisição da matéria-prima como item que se encaixe nem na alínea "a" e nem na "b".

Em relação ao critério da essencialidade, alínea "a", a corretagem nem é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e nem a sua ausência priva a produção quanto aos aspectos da qualidade, quantidade e/ou suficiência. Eis que algumas empresas do ramo utilizam os próprios funcionários para essa tarefa. Muito menos em relação à relevância, alínea "b", pois a corretagem não integra o processo de produção, nem pela singularidade de sua cadeia produtiva e nem por imposição legal.

De fato, não há como concordar que os serviços de corretagem constituem-se em insumos da cadeia produtiva do café, nos termos exercidos pelo contribuinte. Lembre-se que o próprio STJ, conforme antes delineado, deixou expressamente fora do conceito de insumos, meras despesas de cunho administrativo ou comercial.

Entendo que deve se dar aos serviços de corretagem, tratamento análogo ao dado aos serviços de fretes pagos na aquisição dos insumos. Da mesma forma que a corretagem, os fretes nas aquisições de insumos também não são insumos do processo industrial, porém o seu creditamento é admissível ao integrar o custo dos insumos e o seu crédito apropriado diretamente por meio dos insumos, caso estes gerem direito ao crédito. Se o insumo dá direito ao crédito, os serviços de fretes e corretagem, ao integrarem o custo de aquisição dos insumos, também dá direito ao crédito na mesma proporção. Neste sentido, também extraio os seguintes ensinamentos do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018:

(...)

160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;

b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

(...)

Com base nesses fundamentos, concluo que **os serviços de corretagem adquiridos de pessoas jurídicas e utilizados diretamente na aquisição de insumos do processo produtivo, geram créditos da não-cumulatividade quando integram o custo de aquisição dos insumos e não na condição autônoma de insumo**. No caso dos presentes autos, esses serviços geram o mesmo crédito presumido atribuível à aquisição da matéria-prima, no caso o café in-natura.

(...)” (Grifei)

Diante do acima exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, exclusivamente quanto à matéria **tomada de créditos sobre as despesas de corretagem paga na compra de café** e, no mérito, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa