



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.001879/2005-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.007 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNICAFE COMPANHIA DE COMERCIO EXTERIOR

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, somente com relação à matéria da corretagem, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (relator), que conheceu integralmente e as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito na medida do crédito dado ao produto adquirido, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Nos termos do Art. 61 do RICARF, originalmente votaram por negar provimento os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello e por dar provimento o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3302-005.839, de 26 de março de 2019, fls. a 1, assim ementado:

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

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

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: 01/07/2005 a 30/09/2005

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.

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

- 1.Quanto à nulidade da decisão de julgamento administrativo de primeira instância por inovação dos critérios jurídicos adotados no lançamento
- 2.Quanto à possibilidade de deferimento de créditos sobre compras de café in natura a fornecedores inexistentes de fato
- 3.Quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de corretagem paga na compra de café

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 6068 e seguintes.

O Contribuinte apresentou contrarrazões, manifestando pelo não conhecimento e caso conhecido o não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O Contribuinte opôs embargos de declaração, sendo que estes foram acolhidos, com efeitos infringentes para corrigir o lapso manifesto.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF. Contudo, em face dos argumentos apresentados em contrarrazões pelo Sujeito Passivo, entendo ser necessária a análise dos demais requisitos de admissibilidade do recurso.

Verifico que o Contribuinte pede, em suas contrarrazões, que o recurso da Fazenda Nacional não seja conhecido, pois no caso, não logrou êxito na demonstração da divergência jurisprudencial (situações fáticas diferentes).

Com efeito, entendo que assiste razão ao Contribuinte somente com relação a primeira matéria, qual seja: Quanto à nulidade da decisão de julgamento administrativo de primeira instância por inovação dos critérios jurídicos adotados no lançamento. Passo a explicar:

O Acórdão Recorrido fez uma análise nos seguintes pontos:

1-Inicialmente as glosas eram referentes às aquisições de “pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada”

2- Após procedimento de diligência determinada na DRJ/RJ1, a glosa teve sua fundamentação alterada para “compras de pseudo-atacadistas em decorrência de fraude”.

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

4-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

5-Porquanto a Fazenda Nacional foi acionada para ressarcir direito creditório, para o qual não havia o recolhimento dos tributos devidos na etapa imediatamente anterior

6-Concluiu a fiscalização que o pleito deveria ser indeferido, em razão de “enriquecimento sem causa em detrimento dos cofres públicos, o que representa uma cessão de interesses públicos em favor de particulares”.

7-Restou cristalino na leitura do Parecer do Despacho Decisório, que, em nenhum momento, a autoridade imputou à Recorrente o cometimento de fraude

8-A própria DRJ consignou que “a legislação pertinente à matéria não autoriza efetuar a glosa de crédito simplesmente porque não houve pagamento do tributo no elo anterior da cadeia”

9-O Parecer falhou também na ausência de comprovação da inidoneidade das empresas na data de sua expedição

10-Antes do julgamento, a DRJ/RJ1 determinou procedimento de diligência, nos seguintes termos:

11-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.

12-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.

13-Assim, a glosa em princípio teve a origem em aspecto apenas econômico, e passou, após a diligência da DRJ a ser motivada por ocorrência de fraude.

14-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

Já o Acórdão paradigma nº 2401-001.150 trata da NULIDADE DA NFLD, pela falta de descrição dos fatos geradores, CONTAS CONTÁBEIS, gerando cerceamento do direito de defesa.

Veja trechos do acórdão paradigma:

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.

Verifica-se que são fatos totalmente diversos. No Acórdão Paradigma a nulidade se refere a falta de descrição dos fatos geradores no lançamento original que não foi sequer provado pelo Contribuinte.; No Acórdão Recorrido trata-se de uma situação que envolve um novo fundamento jurídico que somente veio ao autos após diligência e relatório complementar, assim, o que era um embasamento econômico virou fraude inovando o lançamento.

Verifica-se também que no Acórdão paradigma a relator cita que houve esclarecimentos que não inovaram o auto de infração, pois, não se alterou os fatos geradores e todas as provas trazidas confirmam o lançamento.

Diante do exposto não conheço o Recurso Especial da Fazenda Nacional com relação a primeira matéria: Quanto à nulidade da decisão de julgamento administrativo de primeira instância por inovação dos critérios jurídicos adotados no lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Do Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito a três matérias:

- 1- Quanto à possibilidade de deferimento de créditos sobre compras de café in natura a fornecedores inexistentes de fato
- 2- Quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de corretagem paga na compra de café

1-Quanto à possibilidade de deferimento de créditos sobre compras de café in natura a fornecedores inexistentes de fato

Entendo que o Acórdão Recorrido não merecer reparos e desta maneira, adota-se como razões de decidir o que foi decidido, nos termos do art. 50, §1º da Lei 9.784, conforme demonstrado abaixo:

*No caso em análise, os registros contábeis da empresa interessada relativos às aquisições de bens para revenda estão amparados por notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas domiciliadas no País. As Notas Fiscais de venda, juntamente com o comprovante do pagamento dos valores a elas correspondentes comprovam, **em princípio**, a aquisição das mercadorias pela empresa interessada, de seus fornecedores, pessoas jurídicas emitentes das notas fiscais. É verdade, por outro lado, que a empresa declarada inapta pode ter, em consequência, seus documentos considerados inidôneos não produzindo efeitos tributários, inclusive para terceiros, como se constata na legislação abaixo*

examinada, que trata de inaptidão da pessoa jurídica e suas consequências tributárias.

(...)

*Como se depreende da análise dos preceitos normativos aduzidos, as consequências tributárias se configuram **após** a declaração de inaptidão, neste caso, 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.***

*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.*

Dessa forma, o Parecer falhou também na ausência de comprovação da inidoneidade das empresas na data de sua expedição.

Ocorre que antes do julgamento, a DRJ/RJ1 determinou procedimento de diligência, nos seguintes termos:

O Parecer Fiscal e Despacho Decisório de fls. 143/155 — Volume 1, promoveu a glosa de créditos da não-cumulatividade do PIS sobre as aquisições de café do interessado junto a pessoas jurídicas inaptas, inativas ou omissas.

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. 5.753/5.754 — Volume 24, 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 A 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 a 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 As fls. 5.753/5.754 — Volume 24;*
- 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 do 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);*
- 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 incluídos no 4º trimestre/2003, e 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 destes ao primeiro.*

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. Veja-se:

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.

(...)

*No quadro probatório assentado têm-se ainda por irrelevantes as alegações da inconformada quanto à inexistência de declaração de inidoneidade/inaptidão das empresas fornecedoras ao tempo em que efetuou as transações ou quanto a regularidade das empresas fornecedoras no CNPJ ou SINTEGRA. As alegações são irrelevantes porque independentemente da declaração de inaptidão, em ato oficial adequado emitido pela autoridade competente da Receita Federal do Brasil, a documentação fiscal pode ser considerada como tributariamente ineficaz, quando comprovado **não ter havido a transação a que se refere**, permitindo concluir que os documentos apresentados mascaram uma aquisição fictícia de mercadorias, impondo-se afastar a faculdade de a interessada calcular crédito de PIS/Cofins na incidência não cumulativa. Além disso, há farta comprovação nesses autos de que a manifestante tinha, sim, perfeito conhecimento a respeito da inidoneidade de tais fornecedores, o que afasta por completo qualquer alegação de que teria agido de boa-fé.*

Igualmente irrelevantes as alegações no sentido de que houve a comprovação da entrega das mercadorias e o pagamento do preço acordado. Está bem claro no Parecer Fiscal que a glosa promovida pela não se deve a considerações quanto à efetividade da entrega da mercadoria (café) e ao seu pagamento, mas sim quanto à interposição fraudulenta de “empresas de fachada”, tanto que na apuração promovida, a fiscalização levou em consideração o direito ao crédito presumido sobre tais aquisições, considerando que as compras foram efetivadas junto a produtores rurais, pessoas físicas, e não junto a pessoas jurídicas.

Por todo o exposto, confirma-se que a infração tributária cometida, independente da repercussão penal dos mesmos atos, consistiu basicamente em se apropriar de créditos fiscais indevidamente, pois já se explicou, neste voto, que a compra de café diretamente de pessoa física dá ao comprador um direito de crédito

presumido, correspondente a 35% do crédito que seria devido se o negócio fosse realizado com pessoa jurídica.

Assim sendo, podemos concluir que a Delegacia de origem efetuou corretamente as glosas das notas fiscais referente a compras das citadas empresas – fornecedores irregulares no período em exame.

Assim, a glosa em princípio teve a origem em aspecto apenas econômico, e passou, após a diligência da DRJ a ser motivada por ocorrência de fraude.

Os elementos utilizados para construção do quadro fático geral da glosa pela DRJ decorrem de supostas provas colacionadas a partir das investigações originadas na operação fiscal TEMPO DE COLHEITA deflagrada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES, e da operação BROCA, fruto da parceria entre o Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal.

Teria havido a simulação de operações de compra de café de produtores rurais (pessoas físicas), mediante a utilização de pessoas jurídicas fictícias e/ou criadas com o fim específico de simular as compras como se fossem destas, com vistas a gerar créditos destas contribuições.

As pessoas jurídicas que emitiram as notas fiscais não teriam capacidade financeira nem espaços físicos que permitissem tais operações, ou seja, foram colocadas fraudulentamente entre o produtor rural e os verdadeiros adquirentes do café, as empresas atacadistas que só existiriam para emissão de nota fiscal intermediária para permitir o aproveitamento indevido de créditos de PIS e Cofins em sua integralidade.

Todavia, mais uma vez, o Parecer da unidade de origem, em momento algum apontou a ocorrência de operações simuladas, tampouco que a Recorrente participara de esquema fraudulento.

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.

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para acatar preliminar de nulidade da decisão da DRJ quanto aos créditos de empresas “pseudo atacadistas” e, por conseguinte, afastar as glosas referentes às “aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada”

2-Quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de corretagem paga na compra de café

Observando o critério da essencialidade, com amparo no conceito de insumo firmado pelo STJ nos autos do REsp. n.º 1.221.170/PR temos que:

O Contribuinte aduz que os créditos referentes as despesas de corretagem devem ser mantidos de forma integral, pois entende que estas despesas são essenciais à atividade do mesmo e devem ser enquadrados como insumo.

Cabe aqui frisar que somente geram direito a crédito da COFINS as despesas ou custos essenciais ao exercício da atividade do Contribuinte, ou seja, valores vinculados aos insumos e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda.

Portanto, deve-se questionar se os custos com o serviço de corretagem na compra do café em grão são, de fato, essenciais à atividade do Contribuinte. Frisando que não basta que tais serviços sejam necessários à prestação da atividade empresarial, estes devem ser essenciais e manter um vínculo direto com o produto destinado à venda.

Entendo, haja vista as informações trazidas aos autos, que tal função de corretagem é, substancialmente, necessária a atividade exercida pelo Contribuinte e está vinculada de forma objetiva com o produto final a ser comercializado, sendo cabível, portanto, que tais custos possam gerar créditos de Cofins nos termos do art. 3º da Lei 10.833/2003.

No caso dos autos, restou cristalino que a atuação dos corretores de café é intrínseca ao processo de aquisição do produto. A atuação do profissional de corretagem de café é necessária à comercialização do produto.

Dessa forma, entendo que os gastos com corretagem para compra de café, junto a pessoa jurídica domiciliada no país, geram direito a créditos de Cofins (e Pis/Pasep), nos termos do art. 3º da Lei 10.833/2003 (ou Lei 10.637/2002, para PIS/Pasep).

Nesse mercado, o negócio de produção e comercialização de café cru e seus derivados “*sem a corretagem seria o mesmo que realizar a operação de compra e venda de insumos sem a participação de interveniente responsável pelo frete do insumo até o estabelecimento do comprador: possível, mas economicamente incerta*”.

Os créditos referentes aos dispêndios com corretagem devem ser mantidos, na medida em que são essenciais à atividade do contribuinte. A avaliação do direito creditório, portanto, observou o critério da essencialidade, com amparo no conceito de insumo firmado pelo STJ nos autos do REsp. n.º 1.221.170/PR

Por fim, lembro que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – nessa seara, faço meus os argumentos do ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos que em seu voto condutor no acórdão n.º 9303007.291, analisou a mesma matéria, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (relator), e por isso peço vênia para abaixo reproduzi-lo.

A ementa restou assim redigida:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE**

SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS.

CORRETAGEM

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica. No caso, os gastos com corretagem referem-se

À operação essencial para a atividade realizada, de revenda de café de diversas variedades e procedências.

Eis parte de seu voto:

Em resumo, entendo que, para reconhecimento do crédito, são necessárias as seguintes características (cumulativamente): (a) ser gasto necessário ao processo, (b) estar diretamente relacionado ao produto vendido e (c) não ser classificável como ativo imobilizado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional afirma que a corretagem não integra as atividades de beneficiamento, rebeneficiamento, comercialização interna e exportação de café, sendo ela apenas uma forma de intermediação, concedendo uma comodidade aos agentes econômicos ao facilitar a o fechamento de negócios; não seria essencial à operação, apenas conveniente.

Contudo, há que se apreciar a atividade econômica cafeeira dentro de sua própria lógica de mercado. Nesse mercado, o negócio sem a corretagem seria o mesmo que realizar a operação de compra e venda de insumos sem a participação de interveniente responsável pelo frete do insumo até o estabelecimento do comprador: possível, mas economicamente incerta.

Se há necessidade de operação eficaz na atividade, a atuação dos corretores passa a ser essencial, sob pena de haver demora ou dificuldades tais que inviabilizem a operação economicamente falando.

Observe-se a atividade da empresa, conforme resposta ao termo de intimação Fiscal nº 001 (efl. 194, item I, 6), oferecida no documento de e-fls. 205 e 206: A natureza da atividade econômica exercida pela Unicafé Cia de Comércio Exterior é o comércio atacadista de café em grãos cru. A empresa realiza por conta própria e de terceiros as operações descritas no art. 8º, § 6º da Lei 10.925/04, vejamos o mencionado dispositivo legal:

Art. 8º (...) § 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considerasse produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor blendt ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

(sublinhas do original)

*Por fim, completando a resposta de forma mais abrangente e detalhada a empresa executa diversas operações da seguinte forma: **A Unicafé adquire cafés de diversos tipos e de variados fornecedores, pessoas físicas e jurídicas.** Ao ingressar esses produtos em suas dependências, acondicionados em sacas ou Big Bags, o café é pesado. As sacas são furadas para retirada de amostras dos lotes/pilhas. As amostras são numeradas. Em ato subsequente seguem para o escritório para prova e identificação de tipo, bebida e conferência da mercadoria comprada. Depois o café é submetido a um processo de rebenefiamento para retirada de impurezas e grãos com defeitos. Posteriormente o café é separado por peneiras e tipos o que permite a seleção dos grãos por tamanho. Em ato contínuo, os levados para ventilação, aqui ocorre a separação dos cafés mais leves chamados escolhas (brocados, malgranados e conchas). Por último, cada tipo de café é separado por cor, realizada por processamento eletrônico, por meio de células fotoelétricas, retirada dos grãos verdes, pretos, dentre outros, permitindo a retirada dos grãos verdes, pretos, dentre outros. (Negritei.)*

Penso que a busca de diversos tipos de cafés entre produtores, pessoas físicas, jurídicas e cooperativas, poderia ser realizada pela empresa, assim como a realização do frete do café até seu estabelecimento, mas, pelo próprio histórico da atividade de exportação de café nunca o é. Esse mercado se estabeleceu com base na atuação dos corretores que são conhecedores das distintas espécies de grãos e de quem são os produtores destes. Esse tipo de atuação é essencial à atividade da contribuinte.

Caso não houvesse a participação desses corretores a própria empresa teria que obter pessoal especializado para essa atividade e, em se tratando de operação de revenda, os custos correspondentes teriam a mesma natureza do frete nesse tipo de operação, conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003. Ou seja, a identificação dos fornecedores de cada tipo de grão, associado às características físicas destes, tais como aroma e sabor são essenciais a formação dos lotes de venda e mesmo dos blends destinados ao beneficiamento e à revenda.

A atividade do corretor na busca do produto com as características necessárias ao produto a ser adquirido para revenda é análoga a do corretor de imóveis que sabe as características do imóvel que seu cliente busca e sabe onde se encontram esses produtos. Prossequindo essa analogia, não admitir que se deduza a despesa de corretagem na apuração do ganho de capital quando da venda do imóvel com sua participação, sob a alegação de que essa venda poderia ser realizada sem qualquer intermediário, não afasta a essencialidade da atividade para o bom resultado do negócio. Entenda-se aqui "bom resultado", como encontrar a mercadoria na qualidade e no tempo adequado à realização dos negócios.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda.

Do dispositivo:

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Fl. 17 do Acórdão n.º 9303-013.007 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 11543.001879/2005-17

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada **quanto ao conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, especificamente, quanto: “à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de corretagem paga na compra de café”, conforme passarei a explicar.

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.

Posto, **conheço parcialmente** do Recurso Especial interposto, somente quanto a matéria: “tomada de créditos sobre as despesas de corretagem paga na compra de café”.

Mérito

No mesmo sentido, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada **quanto ao direito a créditos de COFINS**, sobre “**despesa com corretagem paga na compra de café**”, conforme explicarei.

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 **conhecer em parte e**, no mérito, para **dar provimento parcial** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para reconhecer o crédito com gasto com os serviços de corretagem, somente quando gerarem custos na aquisição dos próprios insumos, na proporção do crédito reconhecido para o produto adquirido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos