



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11543.003690/2004-70
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.004 – 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: 01/07/2004 a 30/09/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. PARADIGMA
IMPRESTÁVEL. 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 os paradigmas apresentados não se prestaram para comprovar as diferenças essenciais 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)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

(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, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 13833/13890), admitido pelo despacho de fls. 13894/13903, em face do Acórdão 3301-005.841 (fls. 13793/13831), de 26/03/2019, integrado pelo aresto em embargos 3301-008.931, de 25/09/2020, ao qual foi dado efeitos infringentes para corrigir o resultado do primeiro julgado. Deveras, o resultado final corrigido pelos aclaratórios restou redigido:

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**.

A ementa do julgado inicial, Acórdão 3301-005.841, tem a seguinte redação:

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.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO.

É incabível o desconto de créditos apurados segundo o regime não-cumulativo, calculados sobre juros pagos ou creditados a pessoas jurídicas a título de remuneração do capital próprio, sob o argumento de que constituem despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, no período em que havia autorização legal para o desconto de créditos relativamente a essas despesas.

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 DA FAZENDA

Em síntese, insurge-se a recorrente quanto:

1 - à decisão recorrida por ter declarado a nulidade da decisão de piso, a qual determinou a investigação de fraude para legitimar a glosa dos créditos, em procedimento que, segundo o voto vencedor, teria inovado totalmente os parâmetros e limites impostos pelo Parecer do Despacho Decisório. Concluiu o recorrido no ponto:

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.

Quanto a esta matéria, o apelo especial foi admitido apenas frente o aresto 2401-001.150.

Entende a Fazenda que 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. Aduz que a decisão recorrida anulou o acórdão proferido pela DRJ por entender que faltou requisito essencial ao lançamento, relacionado à descrição dos fatos geradores e matéria tributável, pois quando o foi cientificado despacho decisório local, não estavam presentes esses elementos, os quais somente vieram à lume após a realização de diligência provocada pelo órgão julgador de piso.

No caso em apreço, entende que não há falar-se em nulidade uma vez que a empresa fora intimada do resultado da diligência e pode rebatê-la, como de fato o fez. Ademais, todas as partes processuais foram disponibilizadas ao contribuinte, inclusive os depoimentos e demais documentos relacionados à operação Tempo de Colheita e à Operação Broca. E acresce:

Na verdade, 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.

Do mesmo modo, verifica-se que sanadas as irregularidades, omissões ou lacunas no Relatório Fiscal por meio de complementação realizada em diligência, o contribuinte autuado mais uma vez teve oportunidade de defender-se e conhecer todas as razões ...

...

Diante de todo o exposto, constata-se, com clareza solar, que não houve nulidade do acórdão da DRJ e tampouco algum tipo de vício a macular o trabalho fiscal de

lançamento, cada qual em suas respectivas esferas de atuação exerceu suas competências com higidez.

Assim, pede a reversão da decisão recorrida e manutenção da decisão da DRJ que desconsiderou os créditos cheios de empresas inexistentes de fato.

2 – ao reconhecimento da possibilidade de creditamento em relação aos serviços de corretagem na compra de café, pois entende, nos termos do paragonado que acosta, de nº 9303-009.190, que fazendo-se o teste da subtração, a que alude o julgado do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, não pode aquela atividade ser considerada insumo. Ou seja, não poderia tal serviço ser considerado essencial para a atividade da empresa, uma vez sua subtração não implicaria na impossibilidade da realização da atividade empresarial da recorrente, pelo que não se revestiria da natureza de insumo.

Em contrarrazões (fls. 13954/13977 e fl. 14032), pede, em preliminar, o não conhecimento quanto à prejudicial de inovação. Alega que no aresto admitido, de nº 2401-01.150, “não se discute suposta inovação promovida por relatório complementar e pela autoridade julgadora de 1ª instância, e sim de existência de vício no próprio lançamento original”. Alega que para ser conhecido o apelo especial, a situação deve ser idêntica à do acórdão recorrido, e que tenha dado à legislação tributária interpretação divergente. Igualmente, entende que não deve o recurso ser conhecido quanto aos créditos de despesas de corretagem, ao fundamento de que não há divergência de entendimento da r. decisão com o paradigma indicado. No mérito, pede o improvimento do especial fazendário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Relator.

CONHECIMENTO

I - FATOS

O presente processo decorre de PER/COMP relativos a créditos de COFINS do 3º trimestre de 2004 no valor R\$ 6.737.997,48 O Despacho Decisório de fls. 289, com arrimo no Parecer SEORT/DRF/VIT (fls. 267/287), de 22/06/2009, reconheceu parcialmente o crédito, no valor de R\$ 4.005.046,12. Foram glosados créditos decorrentes de **aquisições de pessoas jurídicas consideradas como inaptas, omissas ou sem receita declarada, por serem consideradas inidôneas em sentido amplo, e despesas de corretagem**, que vem a ser o cerne da matéria devolvida ao conhecimento desta C. Turma. Em relação às demais matérias, a discussão está encerrada.

Foram glosadas as aquisições das seguintes pessoas jurídicas:

Fornecedor	CNPJ RAIZ	Total compras R\$	situação IRPJ 2004
J. G. GONCALVES - F.I.	04.916.198	16.994.073,41	inativa 2004
PORTO VELHO COMERCIO LTDA	05.794.732	14.252.073,95	receita incompatível
VILA RICA COFFEE COM LTDA	03.740.999	9.963.496,88	receita incompatível
CEREALISTA CARMO SUL LTDA	04.439.727	9.450.088,57	receita nula
COMERCIAL AGRICOLA CARVALHO LTDA	01.755.600	8.983.626,00	receita nula
AGAR COMERCIO LTDA	05.073.665	6.559.912,50	inativa 2004
COMERCIAL AGRICOLA PONTO FORTE LTDA	04.995.748	8.413.480,00	inativa 2004
COIPEX COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA	02.604.256	7.396.304,64	inativa 2004
ORGANIZAÇÃO COMERCIAL VITORIO S LTDA	31.807.035	5.581.860,32	receita nula
CAFEX EXPORTADORA LTDA	02.675.229	5.184.561,00	receita nula
COMERCIO DE CAFE E CEREAIS CERICAFE LTDA - ME	03.824.798	5.087.125,27	receita incompatível
JUAREZ GONCALVES	05.220.073	4.590.947,50	receita nula
CAFEIRA BARILOCHE LTDA ME	72.036.304	4.289.628,83	receita incompatível
JAGUAR-MERCANTIL DE CAFE LTDA	81.075.291	4.255.949,84	receita nula
DANUBIO COMERCIO E EXPORTAÇÃO DE CAFE E CEREAIS	39.618.624	4.133.970,67	receita incompatível
COMERCIAL ATACADISTA TRIANGULO LTDA	05.740.274	3.824.820,51	inativa 2004
ARACE MERCANTIL LTDA	05.417.695	1.350.035,96	omissa 2004
SANTA MARTA COM REP	04.747.510	3.788.449,10	inativa 2004
JOEL HENRIQUE JESUS	05.364.875	3.479.004,00	receita incompatível
V & F COMERCIAL LTDA	05.551.095	3.322.945,05	receita nula
COM ATAC SUL MINEIRO	05.850.517	3.194.494,16	omissa 2004
COM CAFÉ RIO GRANDE LTDA	05.333.558	3.167.002,75	inativa 2004
COM CAFÉ CONTINENTAL CAPARAO Ltda	02.496.804	3.135.452,00	receita nula
MERCANTIL NOVO MUNDO	03.085.314	2.978.595,52	receita nula
DO GRAO COM LTDA	05.356.435	2.971.727,53	inativa 2004
JOSE MARIA GONÇALVES	66.408.105	2.858.595,50	receita nula
E GUIMARAES - CAFÉ	04.880.644	2.830.392,90	omissa 2004
MONTE VERDE MERCANTIL	04.132.318	2.755.066,71	omissa 2004

Não resignada com referido deferimento parcial do valor pleiteado, a empresa, em 22/09/2009, interpôs manifestação de inconformidade (fls. 303 e segs.). No item 2.4 da referida peça processual (fls. 331 e segs.) a peticionante se alonga para contrapor o despacho em relação à glosa das aquisições das empresa suso arroladas.

Em resumo, alegou que não haveria nos autos “comprovação de que as empresas fornecedoras tenham deixado de funcionar nos endereços mencionados” e que não foi comprovado que essas empresas teriam sido declaradas inaptas/inidôneas, nos termos dos arts. 80 e 81 da Lei 9.430/96. E passa a analisar a situação de cada uma das empresas. Em suma, alega que houve o pagamento dessas mercadorias “comprovados pela juntada dos comprovantes de diversos cheques nominais à empresa fornecedora da mercadoria”, e que teria consultado o sistema SINTEGRA, o qual revelaria que as mesmas estariam sem restrição junto ao Fisco estadual. Tais fatos revelariam sua boa-fé, consigna. Alfim de sua defesa, averba:

d) Aquisições de Pessoas Jurídicas Inativas, Omissas ou Sem Receita Declarada – conforme amplamente demonstrado, nenhuma das entidades empresá-

rias vendedoras das mercadorias foi declarada inapta ou inidônea, nos termos dos artigos 80 e 81 da Lei nº 9.430/96 ou mesmo por Ato Declaratório Executivo. Ao contrário, as operações ocorreram nos limites do que dispõe o artigo 82 da mesma Lei, já que a empresa Recorrente comprova o efetivo pagamento do preço e o recebimento das mercadorias, não podendo ser afastado da base de cálculo da Cofins os valores das aquisições do período correspondente no montante de **R\$ 57.845.262,97**, conforme o demonstrativo de fls. 132, já que não encontra abrigo no ordenamento jurídico brasileiro.

RECORRENTE

Assim, quanto à essa glosas, restou delimitada a lide. Em 21/12/2010, a empresa juntou nova petição, a qual denominou Aditivo à Manifestação de Inconformidade (fls.

11469/11497). Nada acresce em relação à manifestação inicial, a não ser longa divagação acerca da distinção entre a não-cumulatividade da COFINS e do IPI.

Em 25/05/2011, o órgão julgador de piso converteu o julgamento em diligência (fls. 11507/11508), para o seguinte fim, determinado que ao contribuinte fosse dada ciência sobre o resultado da mesma no prazo de trinta dias:

DILIGÊNCIA

O Parecer Fiscal e Despacho Decisório de fls.133/144 – Volume I, promoveu a glosa de créditos da não-cumulatividade da COFINS 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. 5.721/5.722 – Volume XXIX, 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, incluídos aqueles identificados no Quadro à fl.139/140, 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 às fls. 5.721/5.722 – Volume XXIX;

- 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, 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 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 a venda de café destes ao primeiro.

Em longo, pormenorizado e proficiente Relatório de Diligência Fiscal (fls. 12.589/12818), arrimado em farta documentação, concluiu a fiscalização:

CONCLUSÃO E CIÊNCIA AO CONTRIBUINTE

A introdução do regime não-cumulativo do PIS/COFINS foi um novo marco regulatório na comercialização de café em grão no país. As exportadoras e indústrias, por razões óbvias, demonstraram para os corretores resistência na aquisição de café de produtores rurais, pois não dava direito ao crédito de PIS/COFINS integral de 9,25% do valor da operação, conforme narrado por diversos corretores.

Então, **“o modelo de firmas laranjas foi a solução à nova lei do PIS/COFINS”**, disse o comprador de café de uma determinada exportadora.

Na mesma linha, o corretor LUIZ FERNANDES ALVARENGA, de COLATINA/ES, que as assegurou que a **“utilização de ‘laranjas’ visava permitir a compensação do PIS e da COFINS pelas exportadoras e indústrias”**. Ou nas palavras do corretor PAULO ROBERTO MARSON, de VARGINHA, as laranjas eram para **“esquentar o crédito”**.

A migração para empresas laranjas foi um movimento orquestrado e coordenado.

Exportadoras e indústrias caminharam no mesmo sentido, com exigência inclusive de que as notas fiscais anotassem ficticiamente a incidência do PIS/COFINS, bem como as mesmas cautelas adotadas de consultar os cadastros fiscais no momento do recebimento do café por meio de empresas laranjas na tentativa de evitar problemas futuros.

Esse foi o quadro delineado de como o mercado de café atuava no país, antes das modificações introduzidas pela Lei nº 12.599/2012 e da MP nº 609/2013.

A própria mudança da tributação do café não torrado no mercado interno veio ao encontro do que foi apurado nas investigações. Se não houvesse o esquema que beneficiou exportadoras e indústrias, por que então a alteração na tributação?

Foram analisados minuciosamente a origem e o *modus operandi* do esquema de interposição de empresa de fachada, “laranja”, para apenas gerar créditos ilícitos em operações fictícias compra e venda de café.

Estas são as informações que entendemos necessárias para subsidiar a apreciação das glosas dos créditos de PIS/COFINS apuradas na UNICAFÉ.

Em petição de fls. 13036/13118, postulou a empresa pela declaração de nulidade da diligência, e que “*sejam afastadas as infundadas e descabidas imputações e acusações direcionadas à contribuinte*”.

Sobreveio a decisão de piso (fls. 13457/13499), de 07/11/2013, a qual julgou improcedente a manifestação de inconformidade, em consequência mantendo na íntegra o despacho decisório vestibular. Contra tal decisão, foi interposto, em 14/02/2014, o recurso voluntário de fls. 13513/13620. No que interessa à presente lide, alegou o contribuinte que houve inovação aos fundamentos da glosa (item 2.1), o que se caracterizaria em ofensa ao princípio da ampla defesa:

Além dos equívocos já apontados, é bem de ver que ao defender a glosa dos créditos da COFINS, seja pelo fundamento do parágrafo único do artigo 116 do CTN, seja pela aplicação da legislação civil, a Autoridade Julgadora *a quo*, consequentemente, **inovou na fundamentação** de origem, **procedimento este de todo ilegítimo**.

E em face de tal, postulou:

Destarte, tendo sido demonstrado nestes autos a flagrante inovação realizada pela Autoridade Julgadora *a quo*, **requer acolhimento da presente preliminar, com a consequente declaração da nulidade da decisão ora recorrida diante do caráter insanável do vício**.

A r. decisão proveu o voluntário nesse ponto, anulando a decisão de piso e, em consequência, afastando a glosa dos créditos integrais apropriados em relação às empresas acima arroladas, sob o seguinte fundamento, em síntese:

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”.

São os fatos, em resumo.

II – CONHECIMENTO

Alega o contribuinte que o apelo especial fazendário não pode ser conhecido quanto à prejudicial de inovação da decisão de piso sob o argumento de que as situações fáticas dos paragonados não se assemelham à circunstância do caso em comento.

Emerge do relatado que o contribuinte, em seu recurso voluntário, se insurgiu contra a decisão de piso, uma vez que esta teria se estribado na diligência fiscal, o que, a seu juízo, teria prejudicado seu direito de defesa. Portanto, a *quaestio* a ser enfrentada nesta instância é o cerceio ao direito de defesa do contribuinte.

O despacho de admissibilidade afastou o paragonado 9202-003.700. Divirjo e entendo que esse aresto paradigma é suficiente para admitir o especial quanto à inovação. Asseverou o douto relator do referido aresto, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

Por conta das discussões travadas em plenário sobre o tema, penso ser necessário aqui fazer um **esclarecimento quanto à dúvidas sobre a eventual ocorrência de alteração do critério jurídico do lançamento por esta decisão.**

Tenho plena convicção de que não se está aqui alterando critério jurídico, porque **no lançamento e na respectiva impugnação encontram-se claramente fixados os limites da lide e não foram alterados.** Com efeito, o fato e a acusação em debate estão

perfeitamente descritos no termo de verificação fiscal e, na decisão, é precisamente esse fato que se analisa:

i - o fato é a alienação de participações societárias,

ii - a acusação é de insuficiência do recolhimento do tributo por erro na apuração do ganho de capital, por se entender que a capitalização de lucros refletidos em sociedades investidoras, pelo método da equivalência patrimonial, não teria o condão de alterar o custo da participação societária alienada.

iii. o que se apresenta aqui, sem qualquer inovação quanto ao fato analisado e a acusação originalmente feita, é o fundamento que este conselheiro entende ser suficiente para julgamento da acusação, em face das alegações do sujeito passivo.

Diferente seria o caso em que há uma acusação verificada insubsistente mas, por conta de outra infração, fosse mantido o tributo lançado, situação que não ocorre aqui.

Cumpre lembrar que o julgador não está vinculado ao fundamento das partes, somente não pode exarar uma decisão extrapetita, o que, conforme acima esclarecido, não ocorreu.

Entendo que a situação é análoga a dos autos, embora o paragonado trate de auto de infração e o caso vertente de PER/DCOMP. Mas a questão fulcral é a mesma, pois as aquisições objeto das glosas são as mesmas mantidas pela DRJ.

Esta, apenas, decidiu com base no arcabouço probatório fartamente robustecido pela informação trazida aos autos pela diligência, a qual foi provocada pelo contribuinte em função de suas alegações em sede de manifestação de inconformidade, e da qual o contribuinte teve ciência, apreendeu seus termos e contestou com defesa técnica de qualidade, o que afasta qualquer prejuízo a defesa. E, gize-se, a decisão recorrida, em verdade, não desconsiderou os termos do Parecer em que se arrimou o despacho decisório inicial, apenas aprofundou os fundamentos para mantê-lo hígido.

E aqui a situação se assemelha ao referido paradigma, pois a questão de fundo é que o julgador não está jungido ao fundamentos das partes, e sim aos fatos que embasaram a glosa das aquisições dessas empresas, além da análise acerca do prejuízo à defesa.

Em resumo, conheço do apelo especial fazendário em relação à matéria da inovação da decisão da DRJ.

Quanto à outra matéria, acerca da glosa das despesas com corretagem na compra de café, igualmente é de ser conhecido. O recorrido entendeu que tais despesas geram direito ao creditamento, pois essenciais à atividade da peticionante. O que foi afirmado pelo relator do paragonado 9303-009.190, ínsito Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, foi que despesas de corretagem, em cotejo com fretes, de *per si* não são insumos, e que só faria sentido seu creditamento se o insumo adquirido, no caso café *in natura*, gerasse crédito. Assim, tendo o café *in natura* alíquota zero ou NT, não há falar-se em creditamento de seu acessório, no caso despesas de corretagem com sua compra. Veja-se que no caso do paragonado também se trata de compra de café *in natura*. Assim, também conheço do recurso quanto a essa matéria.

Em remate, conheço integralmente do recurso fazendário.

III - DECIDO

PREJUDICIAL DE NULIDADE POR SUPOSTA INOVAÇÃO

Quanto à questão da inovação, com razão a Fazenda Nacional.

A questão nuclear é que a decisão de piso não modificou a glosa levada a efeito pela Fazenda. Ocorre que quando da prolação dessa decisão, não havia nos autos a robusta e inequívoca prova trazida aos autos em função da diligência determinada pelo aquele órgão julgador justamente para poder melhor analisar e aprofundar as questões levantadas na manifestação de inconformidade.

O despacho decisório inicial glosou o creditamento das aquisições de café das empresas a que aludi no relatório por entender que as mesmas eram inidôneas *lato sensu*. A decisão de piso manteve a mesma glosa, mas além dos argumentos aduzidos naquela decisão preambular, e com a profusão de provas produzidas na diligência, pôde ir além, concluindo que aquelas pessoas jurídicas eram, em verdade, como na sequência artigo, peça de um esquema fraudulento para “fabricar” créditos.

E registre-se que a empresa contestou articuladamente o relatório de diligência fiscal, demonstrando à exaustão que à sua defesa não foi impingido qualquer cerceio. Como bem disse o preclaro Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no aresto 9202-003.700, de 27/10/016, que repiso:

Cumprê lembrar que o julgador não está vinculado ao fundamento das partes, somente não pode exarar uma decisão extrapetita, o que, conforme acima esclarecido, não ocorreu.

Assim, não havendo alteração do quadro fático e constatado que o contribuinte não teve qualquer prejuízo à sua defesa, não há falar-se em nulidade. Ou seja, como diz o borcardo, *pas de nullité sans grief*.

Com efeito, afasto a nulidade da decisão de piso declarado pelo recorrido.

GLOSA DAS DESPESAS DE CORRETAGEM

Quanto à glosas de despesas de corretagem, entendo que as mesmas devem ser restabelecidas. Para tanto, dois fundamentos.

O primeiro, em relação à mesma empresa, tive oportunidade de me manifestar quando do julgado 9303-009.189, de 17/07/2019, no qual restei vencido. Assim fundamentei meu voto:

GASTOS COM CORRETAGEM

Destaco o seguinte ponto do Parecer Normativo RFB 5/2018, que veiculou o entendimento da Administração Tributária acerca da extensão do julgado no REsp 1.221.170/PR:

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.

Adiro à análise transcrita, desta forma não vislumbrando que a despesa com corretagem para aquisição da matéria-prima possa se encaixar 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.

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.

De igual sorte, aplicando-se o teste da subtração a que alude o REsp 1.221.170, por certo que as despesas de corretagem não podem ser admitidas a gerar crédito para cálculo das contribuições sociais. Ou seja, sua subtração não implica na impossibilidade da realização da atividade empresarial.

Em remate, é de ser restabelecida a glosa com as despesas de corretagem.

IV - DISPOSITIVO

Forte em todo o exposto, conheço do recurso especial da Procuradoria e dou-lhe provimento, desta forma tornando hígida e eficaz a decisão de piso. Retorne-se à Turma recorrida para continuar o julgamento quanto à aquisição das empresas “pseudo” atacadistas (“aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada”).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica 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 matéria: “**nulidade da decisão de julgamento administrativo de primeira instância**, por inovação dos critérios jurídicos adotados no lançamento”, conforme passarei a explicar.

Na decisão recorrida, por ter declarado a nulidade da decisão da DRJ, a qual determinou a investigação de fraude para legitimar a glosa dos créditos, em procedimento que, segundo o voto vencedor, teria inovado totalmente os parâmetros e limites impostos pelo Parecer do Despacho Decisório. Confira-se trecho:

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. (Grifei)

No especial, objetivando comprovar a divergência, a Fazenda Nacional apresentou os seguintes Acórdãos paradigmas: Acórdão nº 9202-003.700 e 2401.001.150.

Ocorre que, no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, o Presidente da 3ª Câmara rejeitou EXPRESSAMENTE o paradigma nº 9202-003.700, e **admitiu** a matéria apenas quanto ao Acórdão paradigma nº **2401.001.150**. Confira-se trecho (fl. 13.899):

“Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há como comparar a decisão recorrida com o Acórdão nº 9202-003.700, haja vista contemplarem circunstâncias fáticas absolutamente díspares. Enquanto a decisão recorrida deparou-se com prova advinda aos autos juntamente com o relatório da diligência fiscal requerida pela autoridade julgadora de primeira instância, o Acórdão nº 9202-003.700, trata de rechaçar eventual insinuação de que o fundamento adotado em seu próprio voto condutor pudesse implicar inovação no critério jurídico do lançamento”. (Grifei)

Durante o julgamento o Colegiado afastou a divergência suscitada quanto ao Acórdão paradigma nº 2401.001.150, por unanimidade. O relator, entretanto, utiliza o paradigma nº 9202-003.700 para conhecer do Recurso Especial, mesmo tendo ele sido expressamente rejeitado em sede de Exame de Admissibilidade pelo Presidente da Câmara recorrida.

Com todo o respeito ao entendimento exposto pelo relator, entendo que a competência para consideração do paradigma já rejeitado pela 3ª Câmara não foi devolvida à esta CSRF e, portanto, **não conheço** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto a matéria: nulidade da decisão de 1ª instância.

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