



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF

Processo nº 12585.720471/2011-54

Recurso Voluntário

Resolução nº 3402-002.330 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a Turma
Ordinária

Sessão de 23 de outubro de 2019

Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Recorrente LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S.A.

Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

O presente processo refere-se a Pedido de Ressarcimento relativo a alegado crédito da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, referente ao 1º trimestre de 2011, vinculado a receitas de exportação.

Pelo Despacho Decisório de fls. 114/127, lavrado no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, concluiu-se pelo DEFERIMENTO PARCIAL do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP nº 42557.28152.290711.1.1.08-0633, referente ao saldo credor do PIS INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA, do período de apuração do 1º trimestre de 2011, no valor de R\$ 363.289,71, bem como pela HOMOLOGAÇÃO das Declarações de Compensação vinculadas ao presente processo até o limite do crédito reconhecido.

As Autoridades *a quo* posicionam-se, em síntese, no sentido:

de que o crédito do PIS/PASEP e COFINS se encontra disciplinado legalmente pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram a sistemática da não-cumulatividade;

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.330 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 12585.720471/2011-54

de que o ressarcimento do PIS/PASEP e COFINS na forma do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estão previstos respectivamente nos § 2º, art. 5º da Lei 10.637/2002 e 2º, art. 6º da Lei 10.833/2003;

de que dispõem as referidas leis no art. 5º, § 1º, incisos I e II da Lei 10.637/2002 e art. 6º, § 1º, incisos I e II da lei 10.833/2003, respectivamente, que o crédito apurado na forma do art. 3º dessas leis, poderá ser aproveitado, devendo sua utilização ocorrer na seguinte ordem: 1º - dedução de débitos na mesma contribuição; 2º - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal; 3º - esgotadas as hipóteses anteriores, a pessoa jurídica poderá solicitar o ressarcimento em dinheiro;

de que, no caso da compensação, a lei determinou que fosse observada a legislação específica da matéria;

de que tais disposições, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, estavam disciplinados, á época da transmissão do PER/DCOMP, na Instrução Normativa RFB 900/2008, em seus artigos 27, 28 e 34 a 39;

de que, em consonância à lei, a Instrução Normativa RFB 900/2008 dispôs que a pessoa jurídica que tivesse apurado créditos vinculados às receitas de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento representasse ingresso de divisas, e vendas á empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, que não fossem utilizados na dedução de débitos da própria contribuição, poderiam ser aproveitados na compensação de débitos próprios ou contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vencidos ou vincendos, ou ser objeto de ressarcimento;

de que o ressarcimento em espécie, como última forma de utilização de crédito, esta prevista no art. 5º, § 2º da Lei 10.637/2002 e art. 6º, § 2º da Lei 10.833/2003;

de que é importante consignar que as regras que versam sobre o crédito do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos, pela natureza exoneratória, representam uma exceção á regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restritamente, porquanto compreendem um incentivo fiscal ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172 de 1966, em seus artigos 111 e 176;

de que a LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S/A, CNPJ 47.067.525/0001-08 tem CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) 1041-4-00 - Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho;

de que os exames fiscais foram conduzidos pela verificação das receitas do mercado interno, de exportação, diretas e indiretas, bem como dos valores que deram origem ao crédito pleiteado informados nas rubricas do DACON. Compreenderam, entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, (b) confronto dos livros e documentos fiscais e contábeis com os arquivos magnéticos contábeis e de notas fiscais apresentados pelo contribuinte nos formatos da Instrução Normativa SRF 86 de 2001, SINTEGRA e planilhas excel, por meio da utilização do software de auditoria digital homologado pela Coordenação de Fiscalização da Receita Federal denominado “CONTÁGIL”;

de que o processo produtivo da Empresa consiste na industrialização e comercialização feitas quase que exclusivamente de produtos agrícolas das espécies soja em grãos e caroços de algodão, além de uma diminuta participação em grãos de café e milho bem como algodão em pluma; não somente os estabelecimentos industriais adquirem os insumos, diversas outras filiais localizadas próximas aos produtores rurais, servindo como postos de compras, também compram insumos e os transferem para as unidades industriais ou os vendem diretamente ao adquirente (comprador), sem a intermediação de uma filial funcionando como centro de distribuição, no mercado interno ou exportam, conforme a demanda dos mercados interno e externo;

de que exporta, portanto, em três modalidades:

- a) Modo direto. Exportações dos seus produtos industrializados por meio das suas próprias unidades.
- b) Modo indireto. Remete parte da sua produção para empresas comerciais exportadoras concretizarem a venda no mercado externo.
- c) Comercial Exportadora. Além de exportar parte das suas mercadorias indiretamente remetendo-as para outras empresas comerciais exportadoras, a Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A também atua como comercial exportadora, adquirindo no mercado interno e revendendo no mercado externo mercadorias com o fim específico de exportação.
- de que o contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas cada mês, nos termos dos §§ 7º e 8º, II, do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
- de que a análise fiscal deu-se pelo confronto dos percentuais informados pelo contribuinte nos demonstrativos de exportações com os respectivos lançamentos contábeis e arquivos magnéticos;
- de que analisando-se os balancetes mensais, verifica-se que os índices de rateio aplicados pelo contribuinte nos DACON refletem as receitas de vendas nos mercados interno e externo escrituradas, conforme planilha de levantamento anexa a este processo eletrônico (“e-processo”);
- de que de acordo com o artigo 3º, inciso I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o contribuinte pode descontar créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições de bens adquiridos para revenda;
- de que tendo em vista os altos valores informados nos DACON's, foi solicitado ao contribuinte o memorial de cálculo desta rubrica, contendo o detalhamento da composição dos bens adquiridos para revenda; de acordo com a planilha entregue, foi constatado que se trata de compra de pluma de algodão para revenda, além de uma ínfima aquisição de café; a partir deste ponto, foram comparados os valores informados com a relação das notas fiscais contida nos arquivos magnéticos (IN SRF 86/2001) e foi obtido como resultado os montantes mensais informados na planilha intitulada “REVENDA”, anexa a este processo eletrônico;
- de que, de acordo com o artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o contribuinte pode descontar créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- de que, nessa questão do insumo, recorre-se ao disposto no art. 66, § 5º, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004;
- de que a aquisição de combustíveis confere direito ao crédito do PIS e COFINS, conforme artigo 3º, IX, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
- de que, além dos combustíveis, o contribuinte adquire soja para industrialização, assunto tratado separadamente mais adiante, e diversos compostos químicos utilizados diretamente na produção de oleaginosos derivados da produção da soja;
- de que, para dar efetiva aplicação ao regime da não cumulatividade a que passaram a estar sujeitos o PIS e a COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03, ao lado de garantir créditos sobre as aquisições de insumos feitas juntos a pessoas jurídicas, assegurou, em seu artigo 3º, parágrafos 10º e 5º, respectivamente, às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal e vegetal, crédito presumido calculado sobre as aquisições de matérias-primas ou serviços feitas a pessoas físicas e cooperativas;
- de que, em agosto de 2004, a Lei nº 10.925, em seu artigo 8º, visando ampliar o espectro do crédito presumido, estabeleceu que as pessoas jurídicas que se dediquem à produção de produtos de origem animal e vegetal também poderão calcular crédito sobre os bens referidos no inciso 11 do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (bens e

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.330 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 12585.720471/2011-54

serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes) adquiridos de pessoas físicas, pessoas jurídicas que tenham como objeto social o desenvolvimento de atividade relativa a agroindústria, dentre eles cerealistas, e de cooperativas de produção, com base nos percentuais que determina;

de que, assim, definiu-se um tratamento diferenciado para as pessoas jurídicas que se dedicam à atividade de produção de produtos de origem animal ou vegetal, calcular créditos sobre os bens e serviços de que tratam os citados artigos 3.^º das citadas leis, não contemplando ao caso as revendas ou demais operações típicas do varejo; destaque para a alteração ocorrida no art. 8º da Lei 10.925/2004, que majorou a alíquota do crédito presumido sobre os insumos derivados da soja, a partir de 15/06/2007, com redação dada pela Lei 11.488 de 2007;

de que há de se ressaltar, ainda, que os créditos apurados nos termos do artigo 8º da Lei 10.925/2004, não podem ser objeto de compensação ou resarcimento, servindo apenas para desconto dos valores devidos das contribuições apuradas, como se depreende da leitura dos artigos 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 22 de dezembro de 2005 e artigo 8º, § 3º, II, da IN SRF nº 660/06;

de que, aplicando os normativos comentados no caso concreto, foi calculado o crédito presumido adotando o percentual de 50% da alíquota integral perfazendo as alíquotas efetivas de 0,825% (PIS) e 3,8% (COFINS), nos termos do artigo 8º, § 3º, III, da Lei 10.925/2004 e posteriores alterações;

de que, para a análise do montante passível de apuração dos créditos referidos, foram extraídos os montantes de compras para industrialização constantes dos arquivos magnéticos entregues no formato da IN SRF 86/2001, considerando a soja adquirida para industrialização como crédito presumido e o restante dos insumos como crédito passível de resarcimento e compensação através do PER/DCOMP, pelos motivos expostos; os montantes mensais identificados encontram-se na planilha anexa a este processo eletrônico intitulada “INSUMOS”;

de que a aquisição de serviço de frete de mercadorias destinado ao transporte de mercadoria vendida, cujo ônus for suportado pelo vendedor, confere o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme dispõe o art. 3º, IX, das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

de que, além dos fretes sobre vendas, o contribuinte creditou-se de fretes sobre compras de insumos;

de que a Lei nº 10.637/2002, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, já estabelecia, por meio de seu art. 3º, os valores que poderiam integrar a base de cálculo do crédito passível de utilização pelo contribuinte da contribuição, dentre os quais o valor dos serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços; as disposições de tal artigo foram parcialmente modificadas pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004, contudo, não houve qualquer modificação no que tange à parte que leva ao entendimento de que o legislador elegeu como base de cálculo, para a apuração do crédito, o valor dos serviços utilizados como insumo;

de que, com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não cumulativa da Cofins, passou a ser admitido também o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei;

de que o art. 15 da citada Lei nº 10.833/2003 tratou de estender o comando previsto no inciso IX às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004 (a teor do art. 93, I, da mesma lei);

de que infere-se que a legislação permite o creditamento de valores relativos a despesas com serviços de frete, desde que tomados de pessoas jurídicas domiciliada no País, nas seguintes hipóteses: (1^a) no caso de se entender o serviço de frete como utilizado como

insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinados à venda (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002) e (2^a) no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor (inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003);

de que há a hipótese de creditamento de custos com serviços de frete possível, além das hipóteses expressamente previstas na legislação acima colocadas; esta se verifica quando o custo deste serviço, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, quando o valor do serviço de frete passa a integrar o valor de aquisição de tal bem;

de que, embora somente haja previsão expressa para o crédito relativo a “frete na operação de venda”, quando o ônus for suportado pelo vendedor, há que se observar que, na compra de bens, o frete, quando pago pelo adquirente, consoante a boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens, o que está consagrado no art. 289, § 1º, do RIR/1999 (“o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte”); assim, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins não-cumulativos, uma vez que o frete integra o custo de aquisição das mercadorias;

de que, integrando os fretes sobre compras o custo de aquisição dos insumos, o crédito calculado deve ser dividido em dois tipos: insumos com direito a crédito integral e com direito a crédito presumido;

de que sobre os fretes de compras de insumos com direito a crédito presumido, no caso a soja, deve ser aplicada a alíquota reduzida do crédito presumido (0,825% e 3,8%) e seus valores devem compor a base de cálculo dos insumos com direito a crédito presumido; desta forma, foram excluídos esses valores da base de cálculo do crédito integral e foram transportados para a base do crédito presumido;

de que, com relação aos montantes dos fretes passíveis de resarcimento e compensação através do PER/DCOMP, diga-se fretes sobre vendas, os valores auditados estão demonstrados na planilha anexa a este processo eletrônico “FRETES SOBRE VENDAS”;

de que a parcela de energia elétrica consumida no estabelecimento industrial da pessoa jurídica confere o direito ao crédito do PIS, conforme reza o art. 3º, III das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03;

de que os gastos com energia elétrica fiscalizados encontram-se demonstrados na planilha anexa a este processo eletrônico “ENERGIA ELÉTRICA”;

de que a apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quanto este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno; de que foi verificado que o contribuinte distribuiu tais valores entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo, incorretamente;

de que para ser verificada a correção dos valores, foram somadas somente as devoluções de vendas tributadas no mercado interno, segregando-se dos arquivos magnéticos somente os CFOP 1201, 2201, 1202 e 2202 referentes às devoluções de vendas ensejadoras de apuração créditos;

de que, para que o contribuinte possa se creditar desta devolução, os seguintes requisitos devem ser atendidos:

a) que seja uma devolução de venda;

b) que a venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva contribuição.

de que, como decorrência, esse crédito deve ser tratado a parte já que deve existir uma relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento em mesmo montante e tipo de crédito no caso de eventual devolução desta venda;

de que não há, portanto, que se falar em rateio proporcional nesta rubrica; de que foi identificada a insuficiência dos créditos reconhecidos nos meses de janeiro e fevereiro de 2010 para os descontos dos débitos da mesma contribuição, restando um saldo devedor total de R\$ 841.395,26 (R\$ 173.076,73 + R\$ 668.318,53), que deverá ser objeto de lançamento de ofício por meio de auto de infração.

Quadros demonstrativos da apuração fiscal em fls. 124/126.

Contra o aludido Despacho Decisório foi em 06/03/2012 interposta a Manifestação de Inconformidade de fls. 147/157 na qual argumenta-se, em síntese, no seguinte sentido:

(...)

2. De acordo com o objeto definido em seu Estatuto Social, a Requerente desempenha atividades voltadas para a industrialização de produtos agrícolas (especialmente a soja em grãos e o caroço de algodão), em função do que a Requerente adquire matérias-primas (soja em grãos e caroço de algodão) de produtores pessoas físicas, de produtores pessoas jurídicas, de cooperativas de produtores e de comerciantes.

3. Os produtos (farelos e óleos vegetais) resultantes desse processo de industrialização são comercializados com clientes localizados no exterior do país (exportação), cujas operações geram receitas sobre as quais não incide a PIS/PASEP nos termos previstos no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002.

4. Referidos produtos (farelos e óleos vegetais) são também comercializados no mercado nacional, situação em que as receitas auferidas são oferecidas à tributação mediante inclusão na base de cálculo da PIS/PASEP nos termos previstos no art. 2º da citada Lei 10.637.

5. A Requerente também atua, significativamente, no comércio de produtos agrícolas, tais como café cru em grãos, milho em grãos, algodão em pluma etc, tanto no mercado interno quanto no mercado externo.

6. Tendo em conta que os débitos apurados sobre as receitas auferidas com as operações de venda para o mercado interno são insuficientes para absorver os créditos descontados na forma do art. 3º da Lei 10.637, bem como na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, a Requerente apresentou pedido de resarcimento de créditos do PIS/PASEP acumulados no 1º (terceiro) trimestre de 2011, na proporção das suas receitas de exportação, no valor de R\$ 1.307.913,96. O pedido de resarcimento, cujo suporte legal e normativo está no § 2º do art. 6º da Lei 10.833 e no art. 27 da IN-RFB 900, de 2008, foi formalizado através do PER/DOMP 42557.28152.290711.11.08-0633.

7. De acordo com o "Detalhamento de Crédito - PIS/PASEP Não-Cumulativa - Exportação", página 2 da PER/DOMP, os números apurados pela Requerente em relação à PIS/PASEP Não-Cumulativa Exportação do período são os seguintes: (...)

8. Posteriormente, com suporte no inciso II, art. 5º, da Lei 10.637, e no § 5º, art. 34, da IN-RFB 900, de 2008, a Requerente formalizou compensações através da DCOMP 11856.63537.290711.1.3.08-4141.

9. Em razão do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação formulada, a Requerente foi intimada a apresentar diversos documentos, para análise do direito de crédito pleiteado. Ao longo do trabalho da EQAUD ocorreram outras solicitações, prontamente atendidas, mediante o fornecimento de novos documentos e esclarecimentos.

10. Ao final do seu trabalho, a EQAUD apurou os seguintes valores: (...)

11. A partir desse quadro, a EQAUD propôs, e a DERAT/DIORT acolheu, o deferimento parcial ao pedido de resarcimento, no valor de R\$ 363.289,71 e a homologação da compensação até o limite do montante passível de resarcimento, sem prejuízo de futuro lançamento de ofício do valor de R\$ 841.395,26.

12. Em que pese a argumentação desenvolvida pela EQAUD no relatório que deu sustentação ao Despacho Decisório da DERAT/DIORT, este deve ser reformado pelas razões de direito e de fato demonstradas a seguir.
13. Embora a questão legal e normativa inerente à PIS/PASEP não cumulativa seja de amplo conhecimento das partes (Receita Federal do Brasil e Requerente) envolvidas neste processo, não é demais reproduzir alguns pontos da legislação pertinente ao tema.
14. Nesse sentido, a Lei n° 10.637, de 2002, dispõe o seguinte nos vários dispositivos que interessam ao deslinde do caso presente: (...)
15. De outra banda, a Lei n° 10.925, de 2004, estabeleceu o seguinte em seu artigo 8º, com efeitos a partir de 1º de agosto de 2004: (...)
16. Adentrando nas questões de mérito que levaram ao reconhecimento de direito creditório em valor menor que pleiteado, a Requerente elaborou as planilhas representadas pelos doc. 2 a doc. 5 em anexo, para servirem de apoio à comparação entre os valores apurados pela EQAUD e os valores registrados no DACON e, por consequência, à demonstração das inconsistências existentes nos números levantados pela EQAUD, que por certo levarão à revisão do valor do crédito reconhecido, tendo em vista que a EQAUD cometeu equívoco na interpretação, ou na leitura, da legislação que rege a matéria, bem como na compilação dos números declarados pela Requerente, todos devidamente suportados em documentação registrada nos livros fiscais e contábeis.
17. Uma das divergências entre a EQAUD e a Requerente está vinculada com a rubrica "bens adquiridos para revenda", onde a diferença é brutal. Conforme está demonstrado em planilha (doc. 5) em anexo, a Requerente adquiriu, no 1º trimestre de 2011, R\$ 72.871.080,36 em mercadorias para revenda. Absurdamente, a EQAUD indicou que foram adquiridas mercadorias para revenda no valor de R\$ 43.229.660,21. Ou seja, um valor ao redor de 60% do montante efetivo de aquisições.
18. Ora, não faz nenhum sentido tamanha desconsideração de aquisições frente ao arsenal de informações ao qual a administração fazendária federal tem acesso. Veja-se o que menciona o ilustre auditor no item 16 do seu relatório:

Tendo em vista os altos valores informados nos DACONs, solicitamos ao contribuinte o memorial de cálculo desta rubrica, contendo o detalhamento da composição dos bens adquiridos para revenda. De acordo com a planilha entregue, constatamos que se trata de compra de pluma de algodão para revenda, além de uma ínfima aquisição de café. A partir deste ponto, comparamos os valores informados com a relação das notas fiscais contida nos arquivos magnéticos (IN SRF 86/2001) e obtivemos como resultado os montantes mensais informados na planilha intitulada "REVENDA", anexa a este processo eletrônico.
19. Essa conclusão é estranha, pois os números registrados nos arquivos eletrônicos da Requerente, a partir dos quais foi gerado o arquivo magnético a que se refere a IN SRF 86/2001, são compatíveis com os números declarados no DACON, razão pela qual é incompreensível a enorme redução executada pela EQAUD.
20. Para demonstrar a correção dos números declarados no DACON, a título de "aquisição de bens para revenda", a Requerente está anexando cópia dos seus relatórios mensais de compras de café e de algodão em pluma, onde estão listadas as notas fiscais emitidas por todos os fornecedores dessas mercadorias durante os meses de janeiro, fevereiro e março de 2011.
21. Para boa ordem, esclarece-se que o relatório de compras do mês de janeiro está identificado como doc. 2.1; o relatório do mês de fevereiro está identificado como doc. 3.1; e o relatório do mês de março está identificado como doc. 4.1.
22. A requerente protesta pela posterior juntada de cópia das notas fiscais das aquisições efetivadas no mês de fevereiro de 2011, vez que, pelo volume envolvido, se torna inviável a juntada neste momento.

23. Outra das divergências entre a EQAUD e a Requerente está vinculada com a rubrica "bens utilizados como insumo". Conforme está demonstrado em planilha (doc. 5) em anexo, a Requerente adquiriu, no 1º trimestre de 2011, R\$ 10.502.626,96 em bens utilizados no seu processo produtivo. Do seu lado, a EQAUD indicou que foram adquiridos apenas R\$ 6.911.455,40. Ou seja, um valor equivalente a 65,8% do montante efetivo de aquisições imputadas nessa rubrica.

24. É fundamental ficar claro, neste ponto, que a Requerente não questiona qualquer exclusão de valor atinente ao insumo SOJA EM GRÃOS, vez que as aquisições desse produto geram direito a desconto de crédito presumido de 0,825% e não de crédito integral de 1,65%, à pessoa jurídica que a utiliza no processo de produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, conforme descrito nos itens 21 a 26 do relatório da EQAUD.

25. Ocorre que no processo de produção da Requerente são utilizados outros insumos: combustíveis (óleo diesel, óleo BPF; hexano); lenha; embalagens (caixas de papelão; latas).

26. Ora, não há nenhuma ressalva no relatório da EQAUD com relação a esse ponto: simplesmente uma redução de 34,2% do valor das aquisições sobre as quais a Requerente descontou créditos e declarou no DACON. Ora, essa falta de motivação na exclusão de valores declarados no DACON nulifica o ato administrativo.

27. A Requerente protesta, também aqui, pela posterior juntada de cópia dos documentos fiscais que embasaram a entrada desses insumos em seus estabelecimentos industriais, durante o 1º trimestre de 2011.

28. Ainda outra das divergências entre a EQAUD e a Requerente se refere ao valor dos serviços de transporte utilizados como insumo. A EQAUD afirma, equivocadamente, que o crédito a ser descontado sobre os fretes relacionados a compras de soja deve ser dividido em dois tipos. Confira-se o teor do item 35 do relatório:

"Integrando os fretes sobre compras o custo de aquisição dos insumos, o crédito calculado deve ser dividido em dois tipos: insumos com direito a crédito integral e com direito a crédito presumido. Sobre os fretes de compras de insumos com direito a crédito presumido, no caso a soja, deve ser aplicada a alíquota reduzida do crédito presumido (0,825% e 3,8%) e seus valores devem compor a base de cálculo dos insumos com direito a crédito presumido. Desta forma, excluímos esses valores da base de cálculo do crédito integral e os transportamos para a base do crédito presumido."

29. Esse entendimento não se sustenta, pois o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se, única e exclusivamente, sobre o valor das aquisições de BENS adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, além de aquisições de certos BENS (repita-se: BENS) de pessoas jurídicas, conforme estabelecem os incisos I a III do § 1º do próprio art. 8º da Lei nº 10.925.

30. Ou seja, essa regra não se aplica sobre o valor das AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS, em relação às quais se aplica a regra do desconto do crédito pela alíquota de 1,65% prevista no art. 2º da Lei de regência.

31. Apenas por conta dessa indevida "reclassificação" de valores, reduziu-se o montante de crédito da Cofins (sic) em R\$ 2.486.935,83 (150.723.384,02 x 1,65%). Em termos de crédito passível de resarcimento/compensação, vinculado às receitas de exportação, o montante chega a R\$ 1.421.781,22 (2.486.925,83 x 57,17%).

32. Definitivamente, a aplicação do critério de desconto do crédito presumido de 0,825%, conforme preconizado pela EQAUD, não encontra amparo legal. Trata-se de situação em que se aplica, sem qualquer sombra de dúvida, o desconto de crédito pela alíquota integral de 1,65%.

33. Em relação à rubrica "despesas com energia elétrica", guardadas as devidas proporções em função do valor envolvido, também é brutal a divergência entre a EQAUD e a Requerente. Conforme está demonstrado em planilha (doc. 5) em anexo, a Requerente incorreu, no 1º trimestre de 2011, em R\$ 6.207.042,21 com despesas de

energia elétrica. Também absurdamente, a EQAUD indicou que foram incorridos apenas R\$ 4.317.017,53 com energia elétrica, o que reduz o direito de crédito, neste ponto, em mais de 30%.

34. Interessante notar que a EQAUD não produziu qualquer justificativa para reduzir o valor das aquisições de energia elétrica, o que, lamentavelmente, impõe à Requerente o esforço da demonstração, documento por documento, do montante efetivamente despendido nessa rubrica.

35. Para tanto, a Requerente protesta pela posterior juntada de cópia das notas fiscais referentes às aquisições de energia elétrica efetivadas no período (1º trimestre de 2011), vez que, pelo volume envolvido de documentos, bem como dos estabelecimentos consumidores estarem localizados em outros Estados distantes da sede, torna inviável a juntada neste momento.

36. Em razão de todo o exposto e pelos documentos acostados nesta manifestação, mais aqueles que serão acostados ulteriormente, fica claro que o direito creditório pleiteado está lastreado em documentação idônea, como exigido em lei.

37. Em relação à rubrica BENS PARA REVENDA é inaceitável a exclusão praticada pela EQAUD sob a simples alegação de que há divergência entre os dados do DACON e/ou da planilha fornecida pela Requerente e os dados contidos em arquivo magnético gerado de acordo com a IN-SRF 86, de 2001.

38. Se isto fosse verdadeiro, o que se admite para fins de argumentação, deveria ser exigida a apresentação dos documentos fiscais propriamente ditos e não, pura e simplesmente, operar-se a glosa do direito creditório pleiteado. De outro modo, a não observância desse procedimento impõe a aceitação dos números declarados no DACON.

39. Quanto à exclusão de valores referentes à rubrica BENS UTILIZADOS COMO INSUMO, também é inaceitável, vez que foi operada sem qualquer justificativa, o que impõe o restabelecimento do crédito com suporte nos números declarados no DACON e que estão consolidados nos doc. 2 a doc. 5 em anexo.

40. É totalmente infundada a "reclassificação" dos valores referentes aos serviços de transporte de soja em grãos para o critério de cálculo de crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

41. Como se trata de questão puramente de direito (interpretação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004), resta claro que o crédito pertinente a essa rubrica deve ser restabelecido de acordo com os números declarados no DACON e que estão consolidados nos doc. 2 a doc. 5.

42. Igualmente, é inaceitável a exclusão de valores referentes a despesas com aquisição de energia elétrica, onde a EQAUD também não ofereceu qualquer justificativa, o que impõe o restabelecimento do crédito com suporte nos números declarados no DACON e consolidados nos doc. 2 a doc. 5.

Diante dos elementos de fato e de direito acima arrazoados, a Requerente espera o provimento desta Manifestação com vistas ao reconhecimento, pela Turma Julgadora, do direito creditório da COFINS (sic) não cumulativa exportação, período janeiro, fevereiro e março de 2011, no montante de R\$ 2.556.457,73, conforme demonstrado no PER/DCOMP 42557.28152.290711.1.1.08-0633, e a homologação da declaração de compensação objeto da DCOMP 11856.63537.290711.1.3.08-4141.

Alternativamente e por prudência, diante de toda a documentação contábil e fiscal acostada, a Requerente solicita, com apoio no inciso IV, do art. 16, do Decreto 70.235/72, pelo retorno dos autos à Equipe Especial de Auditoria da DERAT-SP, para execução de nova diligência, também com vistas ao justo reconhecimento do direito creditório pleiteado.

A Requerente protesta, por fim, por ulterior juntada de documentos, no prazo de 30 dias.

Considerações adicionais foram apresentadas pela Contribuinte, com documentos, fls. 209/214, no seguinte sentido:

1. De acordo com razões apresentadas anteriormente nestes autos, a Requerente está sujeita à apuração do PIS/COFINS de acordo com o regime não cumulativo estabelecido pela Lei nº 10.637 de 2002, e tendo em vista que os débitos apurados em relação às receitas auferidas com operações de venda para mercado interno foram insuficientes para absorver os créditos descontados na forma do art. 3º da Lei 10.637 de 2002 bem como na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, apurou saldo credor no 1º trimestre de 2011, razão pela qual formulou pedido de resarcimento (PER/DCOMP 42557.28152.290711.1.1.08-0633) no valor de R\$ 1.307.913,96, que corresponde ao montante dos créditos acumulados na proporção das receitas auferidas com as exportações. Posteriormente, a Requerente formalizou Declarações de Compensação.

2. Em razão do pedido de resarcimento e das Declarações de Compensação formuladas, a Equipe de Auditoria - EQAUD da DERAT/SP abriu procedimento fiscal para análise das informações prestadas e dos respectivos documentos, com vistas à aferição da regularidade do crédito pleiteado, e emitiu relatório propondo o reconhecimento parcial do direito creditório e deferimento, também parcial, ao pedido de resarcimento.

3. Isto porque, enquanto o pedido de resarcimento foi de R\$ 1.307.913,96, a EQAUD/DERAT reconheceu o valor de R\$ 363.289,71.

4. Buscando as origens para o não reconhecimento do montante de créditos correspondente à diferença de R\$ 944.624,25, a Requerente verificou que a EQAUD não considerou, na base de cálculo do crédito, R\$ 43.229.660,21 referentes à rubrica "bens para revenda"; R\$ 6.911.455,40 referentes à rubrica "bens utilizados como insumos" e R\$ 4.317.017,53 referentes à rubrica "despesas com aquisição de energia elétrica."

5. Inconformada, a Requerente apresentou manifestação de inconformidade mediante protocolo em 05/03/2012, onde destacou as razões de fato e de direito contra as exclusões que levaram ao reconhecimento parcial do crédito apurado no período e objeto do pedido de resarcimento.

6. Dentro desse contexto e conforme mencionado nos itens 15 a 20 da manifestação de inconformidade, a divergência maior entre a EQAUD e a Requerente está relacionada com os valores da rubrica "bens para revenda". Isto porque, enquanto a EQAUD considerou, no trimestre, aquisições no valor de R\$ 43.229.660,21, a Requerente declarou no DACON aquisições de R\$ 72.871.080,36. Veja-se, a propósito, o que disse a EQAUD no item 16 do seu relatório:

Tendo em vista os altos valores informados nos DACONs, solicitamos ao contribuinte o memorial de cálculo desta rubrica, contendo o detalhamento da composição dos bens adquiridos para revenda. De acordo com a planilha entregue, constatamos que se trata de compra de pluma de algodão para revenda, além de uma ínfima aquisição de café. A partir deste ponto, comparamos os valores informados com a relação das notas fiscais contida nos arquivos magnéticos (IN SRF 86/2001) e obtivemos como resultado os montantes mensais informados na planilha intitulada "REVENDA", anexa a este processo eletrônico.

7. A planilha referida pela EQAUD corresponde, em verdade, aos resumos representados nos autos, cujos valores são reproduzidos no quadro a seguir:

(...)

8. Tendo a divergência se referia ao mês de janeiro de 2011, a Requerente protestou, no item 20 da sua manifestação, pela posterior juntada de cópia das notas fiscais das aquisições de bens para revenda feitas naquele mês, vez que, pelo volume de documentos envolvido, era obviamente inviável a juntada no momento da apresentação da manifestação.

9. Em função disso, a Requerente elaborou relação das notas fiscais (doc. 03), que serve de capa para o conjunto de cópias das próprias notas fiscais referentes aos recebimentos de bens para revenda ocorridos no mês de janeiro de 2011.

10. E como se pode ver, a Requerente adquiriu, no referido mês, café cru em grãos no valor de R\$ 9.979.560,99, e pluma de algodão no valor de R\$ 11.080.007,74 totalizando R\$ 21.059.568,73.

11. Note-se que a EQAUD apontou que a Requerente recebeu, no mês de janeiro de 2011, bens para revenda no valor de apenas R\$ 15.712.051,24, o que não faz o menor sentido, como também não faz sentido a sua afirmação, feita no item 16 do relatório e destacada acima, de que a composição da rubrica "bens para revenda" decorre de compra de pluma de algodão, além de ínfima aquisição de café, pois certamente R\$ 9.979.560,99 não podem ser considerados como quantia ínfima.

12. Fica evidenciada, portanto, a necessidade de revisão do trabalho da EQAUD, vez que os valores por ela apurados não refletem os reais números referentes às aquisições de bens para revenda feitas pela Requerente.

13. Outra divergência relevante entre EQAUD e Requerente está relacionada com a rubrica "despesas com energia elétrica", conforme exposto nos itens 37 e 38 da manifestação de inconformidade. Enquanto Requerente incorreu com despesa de energia elétrica, no montante de R\$ 6.207.042,21, a EQAUD indicou que foram incorridos apenas R\$ 4.317.017,53, ou seja, um valor equivalente a 69,5%. Veja-se, a propósito, o que disse a EQAUD no item 38 do seu relatório:

Os gastos com energia elétrica fiscalizados encontram-se demonstrados na planilha anexa a este processo eletrônico "ENERGIA ELÉTRICA".

14. De verdade, não existe uma planilha nos moldes referidos pela EQAUD, mas, resumos representados nos autos, cujos valores são reproduzidos no quadro a seguir:

(...)

16. Tendo em vista a grande divergência, a Requerente protestou, item 35 da sua manifestação, pela posterior juntada de cópia das notas fiscais referentes às aquisições de energia elétrica durante o período (1º trimestre 2011), considerando que pelo volume de documentos envolvidos, bem como pelo fato dos estabelecimentos consumidores estarem localizados em Estados distantes da sede da Requerente, era inviável a juntada no momento da apresentação da manifestação.

16. Nesse sentido, a Requerente extraiu cópia das notas fiscais referentes às aquisições de energia elétrica ocorridas no 1º trimestre de 2011 e elaborou planilha na qual relacionou referidas notas fiscais (Conjunto Documental n.º 05).

17. E como se pode ver, diferentemente do valor apontado pela EQAUD que foi de R\$ 4.317.017,53, a Requerente comprova a aquisição de energia elétrica em valor correspondente a R\$ 5.294.252,33.

18. Com isso, nada obstante a Requerente ter declarado, no DACON do 1º trimestre de 2011, aquisições de energia elétrica em valor de R\$ 6.207.042,21, também aqui fica evidenciada a necessidade de revisão do trabalho da EQAUD, vez que os valores por ela apurados não refletem a realidade das operações efetivadas pela Requerente.

19. Outra das divergências entre a EQAUD e a Requerente está vinculada com a rubrica "bens utilizados como insumos". Como demonstrado na manifestação de inconformidade, a Requerente adquiriu R\$ 10.502.626,96 em bens utilizados como insumos no seu processo produtivo, excluídos os valores referentes às aquisições de soja em grãos.

20. Do seu lado, a EQAUD indicou que foram adquiridos R\$ 6.911.455,40. Ou seja, um valor equivalente a 65,8% do montante efetivo de aquisições imputadas nessa rubrica. Veja-se, a propósito, o que disse a EQAUD no item 26 do seu relatório:

Para analisarmos o montante passível de apuração dos créditos referidos, extraímos os montantes de compras para industrialização constantes dos arquivos magnéticos

entregues no formato da IN SRF 86/2011, considerando a soja adquirida para industrialização como crédito presumido e o restante dos insumos como crédito passível de resarcimento e compensação através do PER/DCOMP, pelos motivos aqui expostos. Os montantes mensais identificados encontram-se na planilha anexa a este processo eletrônico intitulada "INSUMOS".

21. A planilha referida pela EQAUD corresponde, em verdade, aos resumos representados nos autos, cujos valores são reproduzidos no quadro a seguir:

(...)

22. A Manifestante reforça o protesto por posterior juntada dos documentos que suportam o valor apurado e declarado de R\$ 10.502.626,96.

DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

23. Deve-se ponderar, por cautela, que ajuntada dos documentos em anexo e a prestação dos esclarecimentos adicionais acima são feitos em estrita sintonia com o princípio da verdade material, de imprescindível aplicação no âmbito do processo administrativo.

24. Nesse sentido, a Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999, a qual regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, assim determina em seu artigo 38:

(...)

25. Em razão dos esclarecimentos adicionais prestados nesta manifestação complementar, bem como pelos documentos acostados, a Requerente reitera seu pedido de provimento da manifestação de inconformidade, a fim de que, revisto o trabalho da EQAUD, seja reconhecido o montante do direito creditório pleiteado através do PER/DCOMP 30502.88627.290711.1.1.09-2503.

26. Por questão de economia processual, a Requerente solicita, por fim, que esta manifestação seja analisada em conjunto à manifestação apresentada nos autos do processo 12585.720470/2011-18, no qual a Requerente pleiteou resarcimento de COFINS não cumulativo exportação, tendo em vista que estão presentes o mesmo período de apuração e as mesmas questões de direito e de fato aqui expendidas.

Os autos foram baixados em diligência (fls. 477/478) e encaminhados à Equipe Especial de Auditoria da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, por determinação exarada no âmbito desta 9^a Turma de Julgamento no seguinte sentido:

(...)

A Contribuinte, quanto à matéria de fato, traz documentos/cópias e contesta os montantes considerados pela Auditoria Federal relativamente a:

- a) bens adquiridos para revenda;
- b) bens utilizados como insumo;
- c) despesas com aquisição de energia elétrica.

Desse modo, o presente processo deve ser baixado em diligência para que a Equipe Especial de Auditoria da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo verifique se são total ou parcialmente procedentes os valores alegados pela Contribuinte no que tange a tais itens, refazendo, se couber, a apuração do crédito da Interessada.

Paralelamente, demanda-se que a mesma equipe aponte a localização nos autos (indicar fls.) onde estão as planilhas "REVENDA", "INSUMOS", "FRETES SOBRE VENDAS" e "ENERGIA ELÉTRICA" mencionadas no despacho decisório ou anexe-as ao processo.

(...)

Os trabalhos de diligência encontram-se relatados em fls. 543/583 no seguinte sentido:

RELATÓRIO

1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base no art. 37 do Decreto 7.574/2011, em cumprimento à determinação de diligência expressa no Despacho da 9^a turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP) (fls. 477 e 478), bem como da Sentença prolatada no Mandado de Segurança 0021948-55.2013.4.03.6100 (fls. 479 a 482), a qual determina a análise imediata dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS dos processos 12585.720368/2011-12 (COFINS Mercado Externo do 3º trimestre de 2010), 12585.720470/2011-18 (COFINS Mercado Externo do 1º trimestre de 2011), 12585.720471/2011-54 (PIS/PASEP Mercado Externo do 1º trimestre de 2011), prestamos os seguintes esclarecimentos solicitados no Despacho de Diligência:

- a) Informar a localização nos autos dos itens “REVENDA”, “INSUMOS”, “FRETES SOBRE VENDAS”, e “ENERGIA ELÉTRICA”;
- b) Verificar se são procedentes os valores alegados pela Contribuinte no que tange aos seguintes itens:
 - b.1) bens adquiridos para revenda;
 - b.2) bens utilizados como insumo;
 - b.3) despesas com aquisição de energia elétrica.

2. ITEM “A”. Os documentos de análises estão localizados nas folhas indicadas abaixo:

- “REVENDA” do mês de janeiro de 2011: folha 104;
- “REVENDA” do mês de fevereiro de 2011: folha 103;
- “REVENDA” do mês de março de 2011: folha 105;
- “INSUMOS” do mês de janeiro de 2011: folhas 94 e 95;
- “INSUMOS” do mês de fevereiro de 2011: folhas 92 e 93;
- “INSUMOS” do mês de março de 2011: folhas 96 e 97;
- “FRETES SOBRE VENDAS” do mês de janeiro de 2011: folhas 50 a 66;
- “FRETES SOBRE VENDAS” do mês de fevereiro de 2011: folha 22 a 49;
- “FRETES SOBRE VENDAS” do mês de março de 2011: folha 67 a 91;
- “ENERGIA ELÉTRICA” do mês de janeiro de 2011: folha 20;
- “ENERGIA ELÉTRICA” do mês de fevereiro de 2011: folha 19;
- “ENERGIA ELÉTRICA” do mês de março de 2011: folha 21;

A partir desse ponto a Autoridade Fiscal passa a abordar o caso na direção do que fez no Despacho Decisório Retificador/Ratificador de fls. 744/782 (que será enfocado mais adiante), assim encerrando os trabalhos de diligência:

160. Diante de todo o exposto, com base na revisão da análise da apuração dos créditos passíveis de resarcimento/compensação, reconhecemos os valores de R\$ 2.343.718,88 (COFINS) e R\$ 257.442,00 (PIS/PASEP), restando apenas o saldo de débito nos valores de R\$ 1.657.531,33 (COFINS) e R\$ 359.858,77 (PIS/PASEP).

ORDEM DE INTIMAÇÃO

(...)

Intimada do relatório de diligência e aberto prazo para sua manifestação, a Contribuinte apresentou as considerações de fl. 670/688, conjuntamente para o processo 12585.720470/2011-18 (COFINS) e para o processo 12585.720471/2011-54 (PIS), na

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.330 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 12585.720471/2011-54

direção, em suma, do que já houvera se manifestado por documento protocolado em 07/01/2015, fls. 587/608, este posto no seguinte sentido:

(...)

Tratam-se os presentes autos de pedido de ressarcimento de crédito da contribuição ao PIS, vinculados às receitas de exportação, referente ao período de apuração do 1º trimestre do ano- calendário de 2011, cujo pedido foi formalizado por meio do PER/DCOMP nº 42557.28152.290711.1.1.08-06-33.

O montante do crédito apurado pela Recorrente no valor de R\$ 1.307.913,96 é composto da seguinte forma:

(...)

Os valores acima mencionados foram obtidos diretamente do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) entregue pela Recorrente, com a seguinte composição:

(...)

Ao analisar o pedido de ressarcimento formulado pela Recorrente, a equipe de fiscalização da Receita Federal do Brasil houve por bem proferir o despacho de fls., por meio do qual deferiu, parcialmente, o pedido de ressarcimento formulado, reconhecendo como direito creditório o montante de R\$ 363.289,71.

Contra tal decisão, a Recorrente apresentou, tempestivamente, sua manifestação de inconformidade, alegando, em apertada síntese, que a equipe de fiscalização desconsiderou no cálculo do montante a ser ressarcido os seguintes valores: (i) bens adquiridos para revenda; (ii) bens utilizados como insumo; (iii) serviços utilizados como insumo e (iv) despesas com aquisição de energia elétrica.

Ao analisar a manifestação de inconformidade apresentada, esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento entendeu ser necessária a realização de diligência, a fim de que a equipe de fiscalização verificasse se são procedentes as alegações de defesa apresentadas pela Recorrente.

Em cumprimento ao determinado por esta DRJ, a equipe de fiscalização emitiu o despacho de diligência de fls., por meio do qual efetuou a retificação da apuração dos créditos pleiteados pela Recorrente referentes ao PIS e a COFINS apurados no 1º trimestre de 2011.

Em conclusão da diligência realizada, a equipe de fiscalização opinou pelo reconhecimento do direito creditório no montante de R\$ 257.442,00, já descontadas as parcelas do crédito que foram utilizadas para deduzir do PIS devido nos respectivos meses de apuração, conforme quadro abaixo:

(...)

O montante do crédito reconhecido pela fiscalização, de acordo com a tabela acima transcrita, foi obtido através do refazimento de todo o crédito do PIS para o 1º trimestre/2011, conforme abaixo demonstrado:

(...)

De acordo com o despacho de diligência em análise, a equipe de fiscalização efetuou a glosa dos seguintes valores (base de cálculo):

(...)

No entanto, a glosa de tais valores não deve prosperar, conforme adiante será demonstrado.

I- BENS PARA REVENDA (GLOSA DE PARCELA DAS AQUISIÇÕES DE CAFÉ)

Note-se que, em que pese ter apresentado aos presentes autos um relatório de compras, por meio do qual se comprova, durante o 1º trimestre/2011, um total de aquisições de bens para revenda no valor de R\$ 72.940.440,68, em sua Dacon, a Recorrente

informou ter efetuado, ao longo do 1º trimestre/2011, aquisições de bens para revenda no montante de R\$ 72.871.080,36.

No entanto, a equipe de fiscalização, ao utilizar o aplicativo denominado "Contágil", o qual efetuou o processamento dos arquivos magnéticos no formato da Instrução Normativa nº 86/01 e SPED-Fiscal, apurou um montante de aquisições de bens para revenda no montante de apenas R\$ 73.807.942,22, cujo valor foi utilizado para fins de elaboração do presente despacho de diligência.

Assim, verifica-se que equipe de fiscalização, por meio da presente diligência, tentou enquadrar a Recorrente em um suposto esquema de geração de créditos de PIS e COFINS, mediante a utilização de interpostas pessoas jurídicas supostamente inexistentes.

De acordo com a equipe de fiscalização, alguns fornecedores de café da Recorrente teriam participado de tal esquema, tendo sido, inclusive, os documentos fiscais emitidos por tais empresas declarados inidôneos.

Para fundamentar a glosa de tais aquisições, a fiscalização utilizou-se de Atos Declaratórios Executivos publicados ao longo do ano de 2014, através dos quais diversos documentos fiscais emitidos em 2010 e 2011 teriam sido declarados inidôneos.

Ocorre que, a Recorrente adquiriu tais mercadorias acompanhadas de notas fiscais que preenchiam os requisitos estabelecidos em lei, observando que as empresas fornecedoras dos produtos eram, à época (2011), legalmente constituídas.

Observe-se que a notícia da irregularidade das empresas fornecedoras surgiu apenas em 2014, mediante a publicação de Ato Declaratório Executivo. Ou seja, ao longo do ano de 2011, tais empresas encontravam-se corretamente constituídas, com autorização da Receita Federal do Brasil e Secretaria Estadual de Fazenda para operarem.

Em suma: as empresas emitentes dos documentos fiscais existiam formalmente à época das operações em questão, com endereço certo e conhecido, possuindo inscrição estadual válida, emitindo documentos fiscais legais, razão pela qual a Recorrente transacionou com elas.

Como poderia a Recorrente saber que, num futuro, as empresas fornecedoras se tornariam inidôneas? Insta salientar que o poder de fiscalização é tarefa exclusiva do fisco, de acordo com o art. 142 do CTN que aduz:

(...)

A simples alegação de inidoneidade de documentos fiscais e irregularidade da empresa emitente não são suficientes para se concluir, por mera presunção, que teria havido simulação pelo emitente da documentação fiscal em conluio com a Recorrente, devendo-se ser preservado o princípio da boa-fé que ensejou a negociação entre as partes.

Aliás, este é exatamente o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que, através do julgamento de Recurso Especial representativo de controvérsia, assim determinou:

"PROCESSO CIVIL - RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA - ARTIGO 543-C, DO CPC - TRIBUTÁRIO -CRÉDITOS DE ICMS - APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE) - NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS - ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos Edcl no REsp 623.335/PR, Rei. Min. Denise Arruda, 1a Turma, julgado em 11/03/2008, Dje

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-002.330 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo n.º 12585.720471/2011-54

10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rei. Min. Eliana Calmon, 2a Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rei. Min. Denise Arruda, 1a Turma, julgado em 07/08/2007, DJ 10/09/2007).

2.A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade natureza e extensão dos efeitos do ato."

3.In casu, o Tribunal de origem consignou que:"(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas tem aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontrovertida, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes."

4.Consequentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5.Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Ou seja, nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, toda atividade da administração pública deverá estar precedida de publicidade dos seus atos, inclusive e principalmente aqueles que acabam por onerar os contribuintes de boa-fé, como é justamente o caso de uma declaração de inidoneidade de uma empresa, que implicará na glosa dos créditos.

Destarte, a inidoneidade de uma empresa tem de ser publicada, a fim de que seja do conhecimento de todos e também de maneira a legitimar a glosa dos créditos contra aqueles que insistirem em continuar praticando operações comerciais com estas empresas, mesmo após a publicação da sua inidoneidade.

Os efeitos da publicação da declaração de inidoneidade de uma empresa, por óbvio, somente podem ser 'ex nunc', vale dizer, somente podem alcançar fatos futuros e jamais desconsiderar fatos pretéritos, acarretando prejuízos para os contribuintes de boa-fé.

Salienta-se que o dever de fiscalizar os contribuintes, através do poder de polícia a qual são revestidos, cabe à Fazenda Pública e não aos envolvidos de boa-fé.

Observe-se que esta matéria é objeto da Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça, conforme redação abaixo:

"É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda."

Note-se que tal súmula foi edita em um caso onde aquele tribunal analisou uma questão de ICMS, no entanto, por absoluta identidade ao presente caso, tal decisão também deve ser aplicada aos casos de créditos de PIS/COFINS de não cumulatividade.

Desta forma, as glosas efetuadas pela equipe de fiscalização, descritas nos relatórios de fls. 530/535 devem ser afastadas por esta Turma de Julgamento, mediante a aplicação da Súmula nº 509 do STJ.

II- BENS PARA REVENDA (GLOSA DE AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAS)

Observe-se, ainda, que por meio da diligência realizada, a equipe de fiscalização efetuou a glosa dos créditos da COFINS referentes às aquisições efetuadas de

cooperativas agroindustriais, cujo valor de base de cálculo totaliza o montante de R\$ 20.195.520,24, conforme relatório de fls. 536/542.

Isto porque, no entendimento da fiscalização, as aquisições efetuadas de cooperativas agroindustriais não gerariam créditos da contribuição ao PIS, tendo em vista que tais cooperativas excluem de sua base de cálculo o valor repassado aos seus associados, tal como previsto no artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Desta forma, no entendimento da fiscalização, as aquisições efetuadas de cooperativas agroindustriais não dariam direito à Recorrente de apurar créditos, tendo em vista que tais cooperativas não estariam sujeitas ao pagamento de tal contribuição, aplicando-se, na espécie, o disposto no inciso II do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Ocorre que, tal entendimento é contrário ao entendimento da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) e da Procuradoria da Fazenda Nacional, que já se manifestaram no sentido de ser possível a apuração de créditos relativos às aquisições de cooperativas.

Note-se que a COSIT, por meio da Solução de Consulta nº 65/2014, assim se manifestou:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins

Ementa: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA. Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

Outrossim, a Procuradoria da Fazenda Nacional, através do Parecer/PGFN/CAT/Nº 1425/2014, proferido em 29/08/2014, ao ser provocada para se manifestar em função de divergência apontada pela Superintendência da Receita Federal do Brasil da 8^a Região Fiscal (SRRF08), assim se manifestou:

"(...).

41. Vê-se, assim, que as normas legalmente postas ao respeito da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não impõem uma proporção entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo comprador. O sistema, portanto, não comporta uma perfeita proporção entre débito do vendedor e crédito do comprador. O sistema convive com descompassos, com falhas, de forma que, se o compararmos com o método do imposto contra imposto (IRI) dificilmente haverá uma cadeia em que o crédito apurado seja proporcional à contribuição anteriormente recolhida (ou devida ou exigível).

(...).

44. Portanto, uma segunda conclusão possível de ser feita é que, na sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS é normal a ocorrência de desproporção entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo comprador, parecendo desarrazgado ou extraordinário ou anômalo exigir uma proporcionalidade entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo adquirente.

55. Sucede que, tendo em vista que o critério eleito pela norma para a não tributação é a operação de compra e venda, em cadeia de incidência de tributo incidente sobre a receita/faturamento/folha de salários, parece impossível ao órgão fazendário determinar quais produtos ou serviços estão sujeitos ao não pagamento de contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS. Por isso, estamos de acordo a Solução de Consulta nº 65, de 2014, quanto à solução dada ao caso concreto, quando diz:

14. A aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, observados os limites e condições previstos na legislação.

15. Até dezembro de 2011, a pessoa jurídica exportadora de café submetida ao regime de apuração não cumulativa tinha direito ao cálculo de créditos em relação às aquisições de café de cooperativas, observados os limites e condições legais. Não havia direito á

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-002.330 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo n.º 12585.720471/2011-54

apuração de créditos nas aquisições com suspensão prevista no art. 9º, I e III da Lei nº 10.925, de 2004, nem nas aquisições feitas por empresa comercial exportadora que tenha adquirido o produto com o fim específico de exportação.

16. A partir de 2012, não é possível a apuração de créditos em relação às aquisições de café, tendo em vista a suspensão prevista no artigo 4º da Lei nº 12.599, de 2012, e, posteriormente, a redução da alíquota a 0 (zero) prevista no art. 1º, inciso XXI, da Lei nº 10.925, de 2004. Ressalva-se as hipóteses de crédito presumido previstas nos arts. 5º e 6º da Lei nº 12.599, de 2012.

Conclusões

60. Assim, não havendo viabilidade de ato normativo infralegal a impor obrigações acessórias ao vendedor no sentido de apor, em suas notas fiscais, a não sujeição dos produtos ou serviços à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS que se encontre na situação descrita na norma não se pode proibir ao comprador a apuração de créditos."

Assim, conclui-se que as receitas das cooperativas estão sujeitas às contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, sendo que as exclusões da base de cálculo previstas na legislação para as cooperativas não podem se confundir com isenção, não incidência, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero), hipótese em que seria vedada a apuração de crédito pelos adquirentes.

Desta forma, a glosa dos créditos do COFINS referentes às aquisições efetuadas de cooperativas agroindustriais deve ser afastada por esta DRJ, nos termos da solução de consulta e parecer acima citados.

III- ENERGIA ELÉTRICA

Em relação aos gastos com energia elétrica, verifica-se que a Recorrente declarou em sua DACON, referente ao 1º trimestre/2011, um total de aquisições no montante de R\$ 6.207.042,21.

No entanto, no despacho de diligência em questão, a equipe de fiscalização apurou que, através dos relatórios de fls. 524/529, a Recorrente teria adquirido apenas R\$ 3.484.037,40, glosando, portanto, os créditos da COFINS apurados em relação às aquisições de energia elétrica efetuadas no valor de R\$ 2.723.004,81.

Observe-se que, através de petição protocolada em 29/11/2012, a Recorrente efetuou a juntada aos presentes autos de notas fiscais de aquisição de energia elétrica, totalizando o montante de R\$ 5.294.252,33 (fls. 458/474).

Desta forma, verifica-se, mais uma vez, que a equipe de fiscalização caminhou mal ao desconsiderar as notas fiscais de aquisição de energia elétrica juntadas aos autos, considerando em seus trabalhos, apenas as informações constantes nos arquivos magnéticos entregues pela Recorrente.

Isto porque, os créditos do PIS devem ser considerados sobre a totalidade das aquisições efetuadas pela Recorrente e não somente aquelas existentes nos arquivos magnéticos, os quais, como já afirmado acima, podem conter imprecisões e falhas.

Neste sentido, a diligência efetuada pela equipe de fiscalização deveria ter sido efetuada mediante a análise dos documentos fiscais que suportam as aquisições efetuadas pela Recorrente, não se limitando, apenas, aos registros existentes nos arquivos magnéticos, razão pela qual a conclusão efetuada na diligência é imprestável para fins de apuração dos créditos do PIS sobre as aquisições de energia elétrica.

IV- BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Por fim, em relação ao item bens utilizados como insumos, a equipe de fiscalização mais uma vez considerou apenas os valores constantes nos arquivos magnéticos da Recorrente, desconsiderando, assim, a totalidade das aquisições de bens utilizados como insumos constantes na DACON entregue, na qual se verifica o montante de R\$ 10.502.626,96.

Observe-se, que a fiscalização, ao analisar somente os arquivos magnéticos entregues, considerou apenas o montante de R\$ 8.912.390,40, desprezando, assim, aquisições na ordem de R\$ 1.590.236,56.

Note-se, mais uma vez, que o despacho de diligência em questão deve ser considerado imprestável para suportar o montante de crédito do PIS a ser apurado pela Recorrente, uma vez não ter considerado a totalidade das aquisições efetuadas no 1º trimestre/2011.

Além disto, verifica-se que a equipe de fiscalização efetuou a glossa de aquisições de combustíveis e lubrificantes, por entender que tais produtos são utilizados em veículos de transporte, no valor total de R\$ 454.132,61, conforme relatório de fls. 517/523.

Ocorre que, tratam-se de insumos indispensáveis para o processo produtivo da Recorrente e não são utilizados em veículos de transporte, uma vez que tais combustíveis e lubrificantes em questão são utilizados como combustíveis nas caldeiras existentes no processo produtivo da Recorrente.

Ou seja, não obstante tais insumos não se incorporarem ao produto final, eles são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, razão pela qual é legítimo o crédito do PIS sobre tais aquisições, conforme, inclusive, atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

"A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento de COFINS às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada."(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator: Henrique Pinheiro Torres, processo 11065.101317/2006-28, acórdão 9303-01.036).

Portanto, verifica-se ser improcedente a glossa das aquisições de combustíveis e lubrificantes efetuadas pela Recorrente em função da essencialidade de tais insumos em seu processo produtivo.

Estas são as considerações da Recorrente acerca da diligência fiscal efetuada pela equipe de fiscalização da Receita Federal do Brasil, cujo resultado deve ser considerado imprestável para apuração dos créditos do PIS apurados durante o 1º trimestre de 2011.

Isto porque, a fiscalização, ao considerar apenas os valores existentes nos arquivos magnéticos da Recorrente, acabou por desconsiderar a totalidade dos documentos fiscais que suportam os créditos declarados em DACON.

Outrossim, a totalidade das aquisições de café deve ser considerada na apuração dos créditos do PIS, uma vez que as declarações de idoneidade de seus fornecedores ocorreram em período posterior às aquisições efetuadas pela Recorrente.

No que tange as aquisições de café das cooperativas agroindustriais, a equipe de fiscalização não poderia ter efetuado a glossa dos respectivos créditos do PIS, nos termos da solução de consulta COSIT n.º 65/2014 e Parecer/PGFN/CAT/Nº 1425/2014, proferido em 29/08/2014.

Por fim, em relação aos créditos do PIS sobre as aquisições de energia elétrica, lubrificantes e combustíveis, a equipe de fiscalização desconsiderou a totalidade das aquisições efetuadas pela Recorrente, as quais se encontram suportadas por documentos fiscais e são essenciais no processo produtivo da Recorrente, o que não deve prevalecer.

Dante do acima exposto, a Recorrente requer seja dado provimento integral à manifestação de inconformidade apresentada, com o consequente reconhecimento da integralidade dos créditos do PIS apurados e declarados pela Recorrente em sua DACON entregue relativa ao 1º trimestre de 2011.

Embora haja diferenças entre as considerações de fls. 670/688 e as de fls. 587/608, como já observado ambas peças caminham na mesma direção.

Todavia, as considerações de fls. 670/688 trazem uma alegação adicional (a qual, proferida a decisão de rerratificação, não foi apresentada na manifestação de inconformidade contra esta), no seguinte sentido:

(...)

Outro ponto relevante que demonstra falha cometida pela equipe ao realizar a análise das aquisições de bens para revenda é a exclusão da base de cálculo das aquisições celebradas com empresas que não foram declaradas como inidôneas.

É o caso, por exemplo, da exclusão da base de cálculo das aquisições pelo sujeito passivo das seguintes empresas: INDUSTRIA E COMERCIO DE CEREAL SOL NASCENTE LTDA - ME (05.414.306/0001-08), LÍDER COMERCIAL DE CAFE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (08.845.766/0001-89), MULTIGRAÍN S.A (06.963.088/0031-49), VANGUARDA DO BRASIL S.A. (01.672.342/0017-88), LÍDER COMERCIAL DE CAFE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (08.845.766/0001-89).

Ressalta-se, dessa forma, a inconsistência das exclusões glosas indicadas pela diligência fiscal, pois exclui valores da base de cálculo de aquisições efetuadas por empresas idôneas (no caso de aquisição de café) e de empresas que não são cooperativas (aquisições de café e de pluma de algodão).

Dessa forma é necessária a realização de uma nova análise, mas, dessa vez, aplicando metodologia consistente com as justificativas apresentadas pela fiscalização.

A forma de aplicação das exclusões extrapolou aos limites indicados pela fiscalização. Os exemplos indicados acima - empresas idôneas e não cooperativas - demonstra que a metodologia abarcou valores de aquisições que dão direito ao crédito.

(...)

Os autos foram novamente encaminhados à Unidade *a quo*, fls. 702/703, pelo despacho assim exarado:

Em relação aos processos listados adiante, entre os quais se encontra o presente, foi observada a existência de glosas e/ou descontos que não constavam do despacho decisório, mas que foram considerados, em diligência, no refazimento da apuração do direito creditório (com reflexo no processo 19515.720754/2012-50 de Auto de Infração).

Trata-se dos seguintes autos:

- a) 12585.720368/2011-12;
- b) 12585.720371/2011-28;
- c) 12585.720470/2011-18;
- d) 12585.720471/2011-54.

Esse cenário, em princípio, demandaria uma re-ratificação do despacho decisório original (ou outra solução nessa linha), a critério das Autoridades *a quo*, que detêm a competência para exará-la.

Concluo pelo encaminhamento do presente processo à EQUIPE ESPECIAL DE AUDITORIA – EQAUD da DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SÃO PAULO para, tendo em vista o exposto, análise e providências que se entendam cabíveis.

Após, Despacho Decisório Retificador/Ratificador, fls. 744/782, foi emitido no seguinte sentido:

(...)

2. Em relação ao processo em epígrafe, foi observada a existência de glosas e/ou descontos que não constavam do despacho decisório às fls. 114/127, mas que foram considerados no Despacho de Diligência às fls. 543/583, no refazimento da apuração do

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-002.330 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 12585.720471/2011-54

direito creditório (com reflexo no processo 19515.720754/2012-50 de Auto de Infração).

3. De acordo com o Despacho de Diligência de fls. 543/583, foi verificada a procedência dos valores alegados pela Contribuinte no que tange aos seguintes itens:

- a) bens adquiridos para revenda;
- b) bens utilizados como insumo;
- c) despesas com aquisição de energia elétrica.

4. Refizemos a apuração dos valores por meio do processamento pelo aplicativo homologado da Receita Federal do Brasil denominado “Contágil” dos arquivos magnéticos no formato da Instrução Normativa 86/2001, transmitidos pelo contribuinte à Receita Federal em atendimento da exigência contida no artigo 76 da Instrução Normativa RFB 1.300, de 20 de novembro de 2012 e art. 65 da Instrução Normativa RFB 900, de 30 de dezembro de 2008 (vigente na época da protocolização dos Pedidos de Ressarcimento), bem como dos arquivos magnéticos também transmitidos no formato SPED-Fiscal.

(...)

5. Verificamos que para todos os períodos de apuração dos pedidos de ressarcimento foram transmitidos os arquivos magnéticos no formato da Instrução Normativa 86/2001, não de todos os estabelecimentos, tendo em vista parte deles estarem obrigados a entregar o Sped-Fiscal. Assim, baixamos do repositório nacional todos os arquivos magnéticos tanto os do formato da IN SRF 86/2001 quanto os do formato Sped-Fiscal.

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA

6. Segundo a alegação do contribuinte descrita nos itens 14 a 33 (fls. 152/155) da Manifestação de Inconformidade, referem-se as aquisições para revenda a compras de café e algodão em pluma.

7. Um primeiro aspecto a ser esclarecido foi que o contribuinte, em sua defesa, apresentou apenas, como documentação comprobatória das aquisições de mercadorias para revenda, relatórios de compras (fls. 168 a 201) sem uma explicação mínima sobre a disposição dos dados informados nem informou o número do cadastro CNPJ dos seus fornecedores de cada um dos registros informados ali, fato que nos impede de examinar a origem dessas operações, pois temos como dever de ofício verificar a situação fiscal desses fornecedores, contemplando a idoneidade e real existência deles. Também não se deu ao trabalho de apresentar nem ao menos uma totalização geral da empresa, que deveria refletir as bases de cálculos informadas na rubrica correspondente dos DACONs mensais, apenas os totais discriminados por filial.

8. Mesmo com o dever de prestar informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras conforme previsto na Instrução Normativa 86/2001, sendo este o critério de análise adotado por esta fiscalização, também levamos em conta as informações prestadas no relatório de compras do contribuinte, apesar de estarem ausentes informações primordiais como o cadastro CNPJ dos seus fornecedores, para que não restem dúvidas de esta fiscalização analisou o relatório apresentado, observando e extraíndo do relatório os registros totalizadores por filial.

9. Sendo assim, iniciamos a análise efetuando um comparativo entre os totais informados nos DACONs, arquivos magnéticos e o relatório de compras.

Relatório de Compras (JAN/2011) TOTAL FILIAL

(...)

Relatório de Compras (FEV/2011) TOTAL FILIAL

(...)

Relatório de Compras (MAR/2011) TOTAL FILIAL

(...)

MÊS DACON Arqs. Magnéticos Relat. Compras

(...)

10. Conclui-se pelos resultados apurados no comparativo que nos meses de julho e agosto de 2010 o contribuinte não informou, conforme previsto na Instrução Normativa 86/2001, todas as alegadas operações de compras para revenda.

11. Analisando os registros existentes nos arquivos magnéticos, após ter tomado conhecimento do esquema amplamente utilizado no agronegócio do café com o objetivo de gerar créditos da não cumulatividade de PIS/Pasep e de Cofins, com claro prejuízo ao Erário, a Receita Federal do Brasil, com o apoio da Polícia Federal, deflagrou as operações Robusta (processo n.º 16561.720083/2012-83) e Tempo de Colheita, que em resumo se debruçaram sobre o tema da aquisição de café por empresas exportadoras com a utilização de pessoas jurídicas interpostas inexistentes na região do Espírito Santo.

12. Posteriormente, a Operação Ghost Coffee igualmente deflagrada pela Receita Federal do Brasil e pela Polícia Federal, ainda em curso, direcionou esforços para a atuação das exportadoras de café no interior de Minas Gerais, local onde ocorre a maioria dos negócios da empresa situada na filial de Varginha-MG, tendo como resultado a confirmação da existência da mesma prática anteriormente detectada no Espírito Santo, cujos detalhes passamos a expor.

13. Um dos vetores de atuação da operação Ghost Coffee foi identificar as principais empresas noteiras atuantes na região do Sul de Minas Gerais, principalmente no município de Varginha, e desmantelar o esquema a partir da declaração de inidoneidade da documentação fiscal emitida por estas empresas, tornando-as imprestáveis e ineficazes para comprovar crédito básico ou presumido de PIS e COFINS.

14. Nesse sentido, direcionou esforços para a Cafeeira São Sebastião Ltda, CNPJ nº 00.837.387/0001-35, que atuava como uma verdadeira fábrica de notas fiscais de café guiado, movimentando, mesmo com recursos materiais, patrimoniais e humanos mínimos, pois contava com apenas 4 a 6 funcionários, recursos vultuosos, que montaram em aproximadamente R\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de reais) no período entre a sua constituição e o seu encerramento em 2010 (processo nº 10660.722728/2012-18).

Conforme fls. 151 do referido processo verificou-se a emissão de notas fiscais de vendas de café ao sujeito passivo no valor de R\$ 22.532.742,00.

15. A empresa Grande Minas Com. de Café Ltda, CNPJ nº 05.609.148/0001-41, também uma das principais fornecedores de café do sujeito passivo, que, na qualidade de sucessora de fato da Cafeeira São Sebastião, movimentou recursos na ordem de R\$ 500.000.000,00 (quinhetos milhões de reais) durante sua breve existência, mesmo contando com recursos patrimoniais e humanos mínimos, com aproximadamente 4 funcionários – vale dizer, os mesmos que atuavam na Cafeeira São Sebastião (processo nº 10660.723014/2013-16). Também neste processo conforme fls. 526 a 530, constatamos a emissão de notas fiscais de vendas de café ao sujeito passivo no valor de R\$ 14.494.675,47.

16. Vale dizer que, por meio do Ato Declaratório Executivo nº 3, de 10 de março de 2014, publicado no DOU de 11/03/2014, pag. 42, foram declaradas, INIDÔNEAS para todos os efeitos tributários as notas fiscais referentes à comercialização de emissão da Grande Minas Comércio de Café Ltda., CNPJ nº 05.609.148/0001-41, emitidos nos anos-calendário de 2010 e 2011, por serem ideologicamente falsas e, portanto, imprestáveis e ineficazes para comprovar crédito básico ou presumido de PIS e COFINS, custo ou despesa na apuração do lucro de pessoa jurídica em face do que consta no Processo Administrativo nº 10660.723014/2013-16, Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

17. Nas referidas operações, ficou claro que os exportadores de café não se limitam a utilizar apenas uma ou poucas noteiras para guiar o café adquirido. Os exportadores atuantes no mercado, bem como as noteiras, transacionavam-se entre si como numa teia,

de modo que dificultasse o rastreamento das operações. Em outras palavras, todas as atacadistas atuantes em uma região guiavam café do produtor rural para toda e qualquer exportadora atuante na região.

18. Isso fazia com que o esforço administrativo, de certa forma, não produzisse os plenos efeitos desejáveis, uma vez que empresas "noteiras" são criadas a todo momento, de acordo com a "demanda" do mercado, reiteradamente após o fechamento da anterior, e a Receita Federal do Brasil apenas poderia atuar em momento posterior, quando a utilização daquela "noteira" pelos exportadores já havia resultado em prejuízo para os cofres públicos.

19. Para dar mais clareza ao explicitado, segue diagrama simplificado do esquema:

(...)

23. O problema no mercado do café era sobremaneira tão grave que a solução então passou pelo Executivo Federal com a edição da Medida Provisória nº 545, de 29 de setembro de 2011 (DOU de 30 de setembro de 2011), que alterou a forma de apropriação de créditos na cadeia de café.

24. A referida Medida Provisória foi convertida na Lei nº 12.599, de 2012, sobre a qual teceremos breves comentários a seguir, por estar fora do campo de incidência dos atos praticados pelo sujeito passivo, ocorridos em momento anterior à sua edição.

25. Após as alterações da Lei nº 10.925, de 2004, pela Lei nº 12.599, de 2012 26. De antemão, vale dizer que a Lei 12.599, de 2012, já fora alterada pela Lei nº 12.839, de 2013, após sua edição, mas as alterações ora promovidas não alteraram de forma relevante a nova sistemática de apuração de créditos na cadeia do café.

27. A Lei nº 12.599, de 2012, com o fim específico de acabar com o mercado ilegal de créditos do café, assim regulou:

(...)

28. Vamos às inovações trazidas pela Lei nº 12.599, de 2012. Inicialmente, nota-se que, em seu art. 4º, suspendeu a incidência das contribuições na venda de cafés classificados nos códigos 0901.1 e 0901.90.00 da TIPI, em toda e qualquer venda dessas mercadorias, excetuado apenas as vendas aos consumidores finais (venda de varejistas no mercado interno).

29. Vale dizer que, com a edição da Lei nº 12.839, de 2013, a desoneração promovida pela suspensão estabelecida no caput do art. 4º supramencionado foi substituída pela incidência da alíquota zero com a inserção do inciso XXI no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, nos seguintes termos: "Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (...) XXI - café classificado nos códigos 09.01 e 2101.1 da Tipi (...)."

30. Ora, a partir de sua edição, não há mais para o adquirente exportador qualquer diferença de aspecto financeiro tributário quando se compara as aquisições de pessoas jurídicas - e nesse grupo se incluem as atacadistas, pois a operação agora é invariavelmente desonerada, inicialmente com a incidência das contribuições suspensa e posteriormente com redução das alíquotas a zero, com as aquisições efetuadas diretamente de produtores rurais – que já não se sujeitavam à incidência. As aquisições de cooperativas, sejam elas de quaisquer naturezas, também têm a incidência das contribuições inicialmente suspensa e atualmente sujeitas a alíquota zero.

31. Em seu art. 5º, a Lei nº 12.599, de 2012, determina que o crédito presumido agora deixa de ser calculado com base no valor das aquisições, desvinculando-se dos elos anteriores e, portanto, da origem do café ou da natureza de seus fornecedores, para ser calculado com a utilização de um percentual de 10% da alíquota básica estabelecida nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ou seja, 0,165% e 0,76%, sobre o valor das receitas de exportações do café classificado no código 0901.01 da TIPI.

32. Em outras palavras, não há mais o que se falar em noteiras, produtores rurais, maquinistas ou demais elementos anteriores ao exportador. O crédito presumido é sempre concentrado no exportador, afinal a cadeia anterior foi desonerada, e é vinculado única e exclusivamente às suas exportações, desmantelando o esquema fraudulento.

33. A exceção para a inovação supracitada é o caso das exportações de café torrado (TIPI 0901.2) e de café concentrado/solúvel (TIPI 2101.1), pois os créditos presumidos permanecem calculados com base no valor das aquisições, à razão de 80% da alíquota cheia (art. 6º, § 2º, da Lei nº 12.599, de 2012). Note-se, contudo, que ainda assim o esquema fraudulento anterior perde a sua razão de ser, pois, mesmo que calculados com base nas aquisições de café, o crédito presumido tem o mesmo valor (80% da alíquota cheia) independente da origem do café utilizado para a produção dos produtos a serem exportados, de modo que não há mais vantagem em qualquer caso na inserção de noteiras entre o produtor e o real adquirente exportador.

34. Em ambos os casos, agora, é possível o resarcimento dos referidos créditos presumidos vinculados a receitas de exportação em vista das disposições acima destacadas contidas no § 3º do art. 5º e no §4º do art. 6º da Lei nº 12.599, de 2012, autorizando que “a pessoa jurídica que até o final de cada trimestre-calendário não conseguir utilizar o crédito presumido de que trata este artigo na forma prevista no caput poderá: I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - solicitar seu resarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

35. Merece especial destaque o Parágrafo único do art. 7º da Lei nº 12.599, de 2012, que claramente reflete a preocupação do Poder Executivo com o esquema fraudulento do café. Com efeito, ainda que a Lei nº 12.599, de 2012, pelo menos para o café, tenha tacitamente revogado as disposições contidas nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, preferiram o Executivo e o legislador foram felizes em expressamente afastar a aplicação das referidas normas ao café.

36. De qualquer sorte, como dito anteriormente, as disposições contidas na Lei nº 12.599, de 2012, não se aplicam aos fatos e operações praticadas pelo sujeito passivo por quanto tenham ocorrido antes da edição da MP nº 545, de 2011, convertida na Lei nº 12.599, de 2012. Preferimos tecer comentários a respeito das inovações para evidenciar a seriedade e a importância do esquema fraudulento, que resultou em drástica alteração legislativa promovida pelo Poder Executivo.

37. Discorremos agora por algumas das características mais marcantes encontradas reiteradamente da cadeia de aquisição de café de empresas noteiras atuantes no mercado rural do Espírito Santo e do sul de Minas Gerais. Essas informações foram obtidas a partir dos processos nº 16561.720083/2012-83 (Operação Robusta), nº 10660.722728/2012-18 e nº 10660.723014/2013-16 (Operação Ghost Coffee).

38. No esquema praticado nas zonas cafeeiras, é a exportadora quem dá o aval para o corretor fechar o negócio com o pseudo-atacadista, aprovação dada apenas após a consulta da situação cadastral da empresa noteira a ser utilizada perante os órgãos de fiscalização (Receitas Estadual e Federal), restando mais do que claro que a exportadoras de café têm pleno conhecimento das aquisições efetuadas junto a estas pseudo-atacadista.

39. Durante as operações supramencionadas, notou-se que os produtores rurais tinham total desconhecimento da existência e propósitos das pseudo-atacadistas (pessoas jurídicas “noteiras”) usadas para guiar o café vendido, pois negociavam com uma determinada pessoa (corretor/corretora, maquinista ou até mesmo a empresa adquirente) e no momento da retirada do café surgiam nomes desconhecidos de “empresas” para serem utilizadas no preenchimento da nota fiscal do produtor.

40. Para seu trânsito, o café é retirado por uma transportadora das dependências no produtor rural, e é remetido a um armazém-geral acompanhado da nota fiscal do produtor rural constando a noteira como adquirente da mercadoria. De lá, esse café era

remetido para exportador real adquirente acompanhado da nota fiscal emitida pela empresa noteira. É comum também a dispensa da utilização do armazém-geral, situação na qual a troca de nota fiscal ocorre em lugar pré-definido, como postos de combustível ou dentro das dependências das exportadoras. Esses detalhes estão vastamente demonstrados no Relatório Fiscal do processo nº 16561.720083/2012-83, da Operação Robusta.

41. Após o recebimento dos recursos enviados pelas indústrias, as “noteiras” repassam os recursos aos produtores rurais, ou a quem estes indicam. É comum identificar na movimentação bancária das pessoas jurídicas noteiras, entradas e saídas de recursos praticamente de mesmo valor, ocorrendo no mesmo dia, ou em dias próximos, com retenção de uma parcela mínima (em torno de 1%) para custos administrativos e pagamento de seu reduzido quadro de pessoal.

AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS, DE CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, INCOMPATIBILIDADE DE RECURSOS HUMANOS COM FATURAMENTO

42. Após o recebimento dos recursos enviados pelas indústrias, as “noteiras” repassam os recursos aos produtores rurais, ou a quem estes indicam. É comum identificar na movimentação bancária das pessoas jurídicas noteiras, entradas e saídas de recursos praticamente de mesmo valor, ocorrendo no mesmo dia, ou em dias próximos, com retenção de uma parcela mínima (em torno de 1%) para custos administrativos e pagamento de seu reduzido quadro de pessoal.

43. Como é de se esperar, as empresas pseudo-atacadistas, uma vez criadas com objetivo de emitir notas que guiarão o café, passam a operar de forma rudimentar, com pouquíssimos funcionários, a despeito de enorme obtenção de receitas. É comum encontrar empresas noteiras com faturamento anual de milhões de reais com a utilização de apenas dois ou três funcionários cujas funções são apenas de preencher documentos fiscais de saída em nome de exportadores de café.

44. Estas empresas funcionam em salas pequenas, com recursos ínfimos, incompatíveis com a movimentação financeira da empresa. Por óbvio, não recolhem tributos em favor das esferas competentes e sequer cumprem com obrigações acessórias de enviar declarações instituídas pela Legislação Tributária, como a DCTF, o Dacon, a DIPI, etc.

45. Não é de forma alguma razoável supor que exista normalidade em se encontrar reiteradamente empresas atuando no mesmo ramo e na mesma região que faturaram milhões de reais no ano em vendas de café e que nunca recolheram tributo algum para os cofres públicos, sejam Pis/Pasep e Cofins ou quaisquer outros.

46. Não é de forma alguma razoável supor que exista normalidade em se encontrar reiteradamente empresas atuando no mesmo ramo e na mesma região que faturaram milhões de reais no ano em vendas de café e que nunca recolheram tributo algum para os cofres públicos, sejam Pis/Pasep e Cofins ou quaisquer outros.

47. A má fé (boa-fé) é elemento subjetivo. Deve ser demonstrada com argumentos, para fins de livre convencimento do julgador.

48. Nesse sentido, vale lembrar que o exportador é o principal, senão o único beneficiário das operações simuladas, pois pretende se ressarcir de elevados valores de tributos que não foram e nem serão recolhidos por empresas inexistentes de fato.

49. Isso porque, no modus operandi da cadeia de exportação de café, o produtor rural é compelido a vender café nos moldes determinados pelos grandes adquirentes, que conduzem o mercado com uso de poder econômico. As noteiras, reforçamos, exceto pelos recursos individualmente recebidos pelos “laranjas”, não obtêm vantagens significativas, pois de fato não são agentes atuantes na cadeia do café, porque sequer existem, são, na verdade, instrumentos para legitimação de créditos de Pis/Pasep e de Cofins inexistentes no mundo dos fatos.

50. Acrescenta-se que o exportador está autorizado a realizar as operações com o benefício fiscal da “suspenção” do Pis/Pasep e da Cofins, desonerando o custo do café,

contudo faz a opção pela operação mais complexa e onerosa, adquirindo de pseudointermediários, com falta de propósito negocial, cujo real intuito (má fé) é, exclusivamente, gerar os créditos (indevidos).

51. A consecução dos objetivos do exportador apenas prospera quando juntas todas as demais características da cadeia de exportação do café até agora demonstradas, que, individualmente, poderiam não ser alardeadas, mas, reunidas dentro de um contexto bem definido, revelam-se como mecanismos em perfeita sincronia para o atingimento de um só objetivo: ocultar as verdadeiras operações praticadas.

52. Afinal, não é razoável esperar que TODAS, absolutamente TODAS as empresas exportadoras atuantes no mercado do café adotem o mesmo procedimento de compra de café, tendo o cuidado de retirar, imediatamente antes de cada compra, inclusive para fornecedores dos quais compram milhões e com os quais já era de se esperar pelo menos uma parceria de confiança mercantil, certidões fazendárias. Causa mais estranheza o fato de que esse procedimento seja adotado apenas nas aquisições de café e era negligenciado nas demais aquisições.

53. É invariavelmente estranho supor que seja apenas uma coincidência o fato de que grande maioria dos fornecedores de café do sujeito passivo não têm capacidade financeira ou operacional para movimentar anualmente milhões de reais em vendas de café. E que essa peculiaridade acometia apenas os fornecedores de café, justamente os fornecedores para os quais o adquirente exportador toma cuidados adicionais durante a compra.

54. E que o adquirente exportador de café, mesmo que demandado pelos clientes no exterior por café de alta qualidade, sequer conhece as estruturas de funcionamento e obtenção de café de qualidade de qualquer um de seus fornecedores, como ocorre em relações mercantis ordinárias, limitando-se a conhecê-los por meio de cadastros fazendários.

55. Retornando ao caso específico, após a apresentação da documentação solicitada ao interessado, passamos a verificar mais detalhadamente a situação dos fornecedores de café e como o exemplo já citado da empresa Grande Minas Comércio de Café Ltda, esta forneceu no período em análise o montante de R\$ 14.494.675,47.

56. A empresa ILHA CAFE COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA – ME, CNPJ 00.540.094/0001-91 forneceu o montante de R\$ 667.500,00, sendo esta empresa baixada no CNPJ por inexistência de fato conforme Ato Declaratório Executivo n. 16, de 21/10/2013 (processo administrativo no. 10865.721068/2013-32) em virtude da constatação da inexistência de estrutura operacional e logística indispensável ao funcionamento de uma empresa atacadista de café. Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo os seus efeitos a 01 de janeiro de 2007, considerando-se tributariamente inidôneos os documentos emitidos pela pessoa jurídica acima mencionada a partir dessa data.

57. A empresa PRIME COMERCIO E EXPORTACAO DE CAFE LTDA – ME, CNPJ 05.262.924/0001-80 forneceu o montante de R\$ 1.226.860,00, no mês de setembro de 2010, sendo esta empresa baixada no CNPJ por inexistência de fato conforme Ato Declaratório Executivo n. 31, de 22/07/2013 a partir de 10/01/2010, por ter sido considerada Inexistente de Fato de acordo com informações contidas no Processo Administrativo 10970.720171/2013-68. Não apresentou DIPJ e nem GFIP. Não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

58. E é nesse contexto de indícios convergentes para a ilicitude das operações, que entendemos que é possível afirmar que o exportador tem pleno conhecimento da existência, das condições e da forma de funcionamento das noteiras, sabe quais são as existentes no mercado e, portanto, não deve ser admitido como terceiro de boa-fé.

INDÍCIOS CONVERGENTES e INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO

59. E é nesse contexto de indícios convergentes para a ilicitude das operações, que entendemos que é possível afirmar que o exportador tem pleno conhecimento da

existência, das condições e da forma de funcionamento das noteiras, sabe quais são as existentes no mercado e, portanto, não deve ser admitido como terceiro de boa-fé.

60. Indício é a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias. A este respeito, a doutrina faz menção à categoria de provas indiretas que, a despeito de não demonstrarem diretamente determinado ato ou fato, permitem deduzir tais circunstâncias a partir de um raciocínio lógico e irrefutável.

61. Há um procedimento na doutrina e, principalmente, na prática, que leva a crer que o indício é uma fonte imperfeita, menos revestida de certeza que a prova direta. Isso não é exato. A eficácia do indício não é menor do que a da prova direta, tal como não é inferior a certeza racional à história e física. O indício é somente subordinado à prova, porque não pode subsistir sem uma premissa, que é a circunstância provada; e o valor crítico do indício está em relação direta com o valor intrínseco da circunstância indicante.

Quando esteja bem esclarecido, pode o indício adquirir uma importância predominante e decisiva no Juízo.

62. Muito oportunas são as lições de MARIA RITA FERRAGUT sobre essa questão, ipsius literis:

Assim tem a administração pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção hominis de forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.”

(...)

A presunção hominis assume importância vital, quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas.

Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação dos fatos propositadamente ocultados, simulados.

Segundo o art. 102 do Código Civil, haverá simulação

A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferi-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.

63. SANDRA FARONI, respeitada conselheira do extinto Conselho de Contribuintes, na fundamentação do seu voto proferido no Acórdão 101-96.066 (1^a Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Sessão em 29/03/2007), colaciona ensinamentos de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, também muito oportunos sobre o tema, senão vejamos:

Há, portanto, que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados.

(...)

No mesmo trabalho anteriormente mencionado, Ricardo Mariz de Oliveira assim comenta sobre a simulação:

“A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e

circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos

do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos.”

64. Cumpre destacar que a jurisprudência administrativa é firme no sentido das premissas expostas, sendo oportuno trazer à baila algumas ementas de acórdãos corroborando este posicionamento, verbis:

SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. 1º CC. / 4^a Câmara / ACÓRDÃO 104-21.498 em 23.03.2006. Publicado no DOU: 06.09.2007.

PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador. **NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** - Os elementos probatórios indicam, com firmeza, que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, formam uma única empresa que atende, plenamente, o cliente que a procura em busca do produto por ela notoriamente fabricado e comercializado. 1º CC. / 7^a Câmara / ACÓRDÃO 107-08.326 em 09.11.2005.

Publicado no DOU em: 08.05.2006.

SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES. A simulação é a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. Estes precisam apontar para a presença dos elementos característicos da simulação: um motivo ou benefício para as partes; a ligação entre as partes; e a falta de execução material do contrato ou negócio. (CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / 3^a Câmara / Acórdão nº 2301-002.915, Sessão em 21/06/2012)

SIMULAÇÃO SUBJETIVA - EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL, Conquanto a interposição de pessoas não possa ser deduzida de um único indício, o conjunto de indícios pode demonstrar a existência da causa simulanda a comunicar o fio condutor quanto à ocorrência de simulação subjetiva. Vê-se que a recorrente outorgou ilimitados poderes a pessoas físicas, sócias de outra pessoa jurídica que, como a própria recorrente reconhece, é a líder de grupo econômico de fato a que pertence a recorrente. E as procurações outorgadas, sobre não estabelecerem limites para atuação das pessoas físicas, não previam sequer a prestação de contas, o que contraria a ideia de gestão de negócios colocada pela recorrente. Some-se a isso a vultosa movimentação financeira, não registrada e nem justificada, das contas correntes pertencentes à recorrente, que

eram movimentadas pelos procuradores. Quadro fático que acusa a presença de causa simulandi, denotando a conclusão de constituição de pessoa jurídica por interpostas pessoas - no caso, as referidas pessoas físicas são os efetivos ou verdadeiros sócios da recorrente. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1^a. Seção - 3^a. Turma da 1^a. Câmara / ACÓRDÃO 1103-00.229 em 05.07.2010.

Publicado no DOU em: 31.12.2010.

PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indício isolado. Não é o caso desses autos, cujas exigências estão apoiadas num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes e convencem o julgador. 1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-07.778 em 16.09.2004. Publicado no DOU em: 01.04.2005.

65. No mesmo sentido, MARY ELBE QUEIROZ, na obra citada acima (“O Planejamento Tributário: Procedimentos Lícitos, o Abuso, A Fraude e a Simulação.”, estudo de pós-doutoramento publicado no livro Novos Horizontes da Tributação, Um Diálogo Luso Brasileiro), p. 364, verbis:

A lei ainda dispõe sobre os limites e o poder dos agentes fiscais para impor penalidades administrativas mais gravosas, com vista à tributação dos atos ou negócios ilícitos, fraudulentos e das atividades eticamente condenáveis dos contribuintes (Lei nº 9.430/1996, art. 44), inclusive, quando verificados indícios de supostos crimes tributários. Justifica-se esse tipo de poder em decorrência do fato de que a ordem jurídica não pode abrigar enriquecimentos ilícitos, sem causa ou locupletação indevida de valores pelos contribuintes, devendo, para tanto, as autoridades fiscais adotar mecanismos eficientes para combater a sonegação.

66. DE PLÁCIDO E SILVA, in Vocabulário Jurídico, 2004, p. 1302, assim se manifesta sobre a FRAUDE:

Derivado do latim, *fraus*, *fraudis* (engano, má-fé, logro), entende-se geralmente como o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever.

Nestas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano, não como se evidencia no dolo, em se mostra a manobra fraudulenta para induzir outrem á prática de ato, de que lhe possa advir prejuízo, mas o engano oculto para furtar-se o fraudulento ao cumprimento do que é de sua obrigação ou para logro de terceiros.

É a intenção de causar prejuízos a terceiros. Assim, a fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato, onde se evidencia a intenção frustrar-se a pessoa aos deveres obrigatoriais ou legais. (...) Ao fraudulento, aquele que comete a fraude, não aproveita o ato lesivo: nemini *fraus* sua *patrocinari* potest. E a prova da fraude se faz por todos os meios permitidos em Direito, admitindo-se mesmo sua evidência em face de indícios e conjecturas, tanto bastando a verificação do prejuízo ocasionado a outrem pela prática do ato oculto enganoso. A fraude, assim, firma-se na evidência do prejuízo causado intencionalmente, pela oculta maquinção

67. É oportuno mencionar que a Administração deve realizar suas condutas

sempre velando pelos interesses da sociedade, mas nunca dispondo deles, uma vez que o administrador não goza de livre disposição dos bens que administra, pois o titular desses bens é o povo. Isto significa que a Administração Pública não tem competência para se desfazer da coisa pública, bem como, não pode se desvincilar da sua atribuição de guarda e conservação do bem. A Administração também não pode transferir a terceiros a sua tarefa de zelar, proteger e vigiar o bem. Ademais a disponibilidade dos interesses públicos somente pode ser feita pelo legislador.

68. Leciona DIÓGENES GASPARINI que, segundo o princípio da indisponibilidade do interesse público, não se acham os bens, direitos, interesses e serviços públicos à livre disposição dos órgãos públicos, a quem apenas cabe curá-los, ou do agente público,

mero gestor da coisa pública. Aqueles e este não são senhores ou seus donos, cabendo-lhes por isso tão-só o dever de guardá-los e aprimorá-los para a finalidade a que estão vinculados. O detentor dessa disponibilidade é o Estado. Por essa razão, há necessidade de lei para alienar bens, para outorgar concessão de serviço público, para transigir, para renunciar, para confessar, para revelar a prescrição e para tantas outras atividades a cargos dos órgãos e agentes da Administração Pública.

69. HELY LOPES MEIRELLES assevera que a Administração Pública não pode dispor desse interesse geral num renunciar a poderes que a lei lhe deu para tal tutela, mesmo porque ela não é titular do interesse público, cujo titular é o Estado, que, por isso, mediante lei poderá autorizar a disponibilidade ou a renúncia.

70. Segundo RAQUEL DE CARVALHO “com base na premissa de que a Administração não titulariza os interesses públicos primários, é lugar comum afirmar a indisponibilidade de tais interesses pelo agente encarregado de, na sua gestão, protegê-los.

Quem detém apenas poderes instrumentais à consecução de um dado fim não possui, em princípio, a prerrogativa de deles abrir mão, donde resulta a ideia de indisponibilidade do interesse público”.

71. Na lição de JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO os bens e interesses públicos não pertencem à Administração nem a seus agentes. Cabe-lhes apenas geri-los, conservá-los e por eles velar em prol da coletividade, esta sim a verdadeira titular dos direitos e interesses públicos. A Administração não tem a livre disposição dos bens e interesses públicos, porque atua em nome de terceiros. Por essa razão é que os bens públicos só podem ser alienados na forma em que a lei dispuser. O princípio parte, afinal, da premissa de que todos os cuidados exigidos para os bens e interesses públicos trazem benefícios para a própria coletividade. A Lei Geral do Processo Administrativo nº 9.784/99 prevê no seu art. 2º, parágrafo único, inciso II, a indisponibilidade do interesse público pela Administração Pública:

“Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei.”

72. Segundo CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO a indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público -, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que predispuera a intentio legis. Relembre-se que a Administração não titulariza interesses públicos. O titular deles é o Estado, que, em certa esfera, os protege e exercita através da função administrativa, mediante o conjunto de órgãos (chamados administração, em sentido subjetivo ou orgânico), veículos da vontade estatal consagrada em lei.

73. E as receitas tributárias por óbvio devem ser protegidas com a aplicação do princípio da indisponibilidade dos interesses públicos, vez que viabilizam a consecução dos objetivos estatais, que se confundem, na verdade, com os objetivos da coletividade, além de contribuírem para a formação do patrimônio estatal coletivo.

74. Nesse diapasão, merece destaque o princípio da verdade material, que traduz a ideia de que, na apuração dos fatos, deve ser sempre buscado o máximo de aproximação com a certeza. Sua aplicação ao processo administrativo justifica-se na medida em que a Administração, na busca constante pela satisfação do interesse público, não deve conformar-se com a verdade meramente processual. Pode e deve estender sua atividade investigatória, valendo-se de elementos diversos daqueles trazidos aos autos pelos interessados, desde que os julgue necessários para a solução do caso.

75. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO comprehende o princípio da seguinte forma: “a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no

procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado [...].”.

76. ODETE MEDAUAR afirma que o princípio da verdade material exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos suscitados pelos sujeitos.

77. JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO aduz que o princípio da verdade material “autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram”.

78. Em todos os conceitos apresentados é possível verificar um núcleo comum: a ampla capacidade investigatória da Administração.

79. Não se tratando de princípio explícito em grande parte da legislação pátria, os diferentes autores buscam para ele fundamentos diversos. Há quem afirme que seu fundamento é o princípio da oficialidade. Vejamos:

O fundamento constitucional desse princípio é o mesmo que o do princípio da oficialidade, ou seja, pode-se dizer que é decorrência do princípio da legalidade. É que o interesse público é indisponível, e isso implica que a Administração tenha o dever de verificar os pressupostos de fato ensejadores do exercício de sua competência.

80. Embora diferentes autores apontem fundamentos diversos para o princípio da verdade material, a aplicação de seu conteúdo é pacífica. Cabe ainda lembrar que, apesar de não ter previsão expressa na Lei do Processo Administrativo Federal (Lei n. 9.784, de 1999), o princípio da verdade material pode ser extraído de alguns de seus artigos.

81. É o que se verifica pela leitura do art. 29, que atribuem à Administração a condução principal da instrução probatória. A Administração pode iniciar de ofício o processo e o impulsionar determinando diligências para esclarecer fatos duvidosos. Os interessados participam de forma complementar, apresentando documentos e requerendo diligências, depoimentos e perícias para subsidiar a decisão da autoridade.

“Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulso do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.”

82. É suficiente, portanto, para que a autoridade administrativa negue-lhe provimento de pedido de resarcimento, no âmbito administrativo tributário, ramo do direito em que se busca a verdade material, a presença de indícios contundentes que convergem para fato não claramente exposto mas por todos sabido, como é o caso da aquisição de café pelo exportador, que se utilizava de empresas noteiras com o objetivo de ocultar a verdadeira operação e o verdadeiro fornecedor e, assim, aumentar o crédito apurado.

83. De volta ao campo dos fatos discutidos nesse processo, é na aplicação dos princípios da indisponibilidade do interesse público e da busca da verdade material que ganha força e recorremos aos indícios convergentes para demonstrar que é dever da Administração negar provimento a pedido de resarcimento com base em créditos de Pis/Pasep e de Cofins notadamente inexistentes.

84. Seria absurdo admitir que a Administração deva ignorar fato sabido por todos os agentes do mercado de café, mas não claramente exposto, ainda que haja indícios em vários vetores que convergem para o mesmo fato: é generalizada a utilização de empresas “noteiras” para inflar créditos de Pis/Pasep e de Cofins na cadeia de exportação do café.

85. Vale dizer que, com o fim de proteger o Erário, deve a autoridade administrativa, quando ausentes certeza e liquidez a respeito do direito pleiteado pelo administrado,

negar-lhe provimento, incorrendo, inclusive, em ato de improbidade administrativa, quando atua de forma diversa. Sendo assim, todas as aquisições das empresas noteiras, abaixo elencadas, foram integralmente glosadas.

FORNECEDORES DE CAFÉ DO SUJEITO PASSIVO CONSIDERADOS NOTEIRAS

86. Com o objetivo de verificar a atuação do sujeito passivo no mercado de café, a Fiscalização voltou a atenção para seus fornecedores e, de antemão, identificamos que algumas empresas fornecedoras estavam envolvidas ou foram expressamente mencionadas nas operações deflagradas pela Receita Federal citadas anteriormente.

87. Ademais, as referidas empresas atuavam com as mesmas características já apontadas, com ausência de recolhimento de tributos, de cumprimento de obrigações acessórias, incompatibilidade de recursos humanos e físicos com faturamento, etc.

88. Vale lembrar que os fornecedores de café do sujeito passivo atuam na mesma região em que ocorreu uma das operações deflagradas pela Receita Federal do Brasil, Operação Ghost Coffee, tendo sido expressamente citados ou sendo objeto de fiscalização na qualidade de noteiras.

89. Sendo assim, vamos passar às informações de seus fornecedores obtidas por meio de diligências, processos administrativos anteriores e nos dados presentes nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil. Os dados das empresas fornecedoras por serem protegidos por sigilo fiscal não foram expostos nesse relatório.

90. Segue lista de fornecedores identificados como noteiras, devido à presença de indícios contundentes que convergem para um mesmo fato: tratam-se de pessoas jurídicas criadas om o fim específico de emitir notas para guiar o café até o seu real adquirente, sem animus econômico, capacidade técnica, patrimonial ou recursos humanos compatíveis com as vultuosas movimentações financeiras.

91. A seguir informamos o CNPJ, nome da empresa, valor total das notas fiscais emitidas; os valores e as informações referem-se aos anos de 2010 e 2011 objetos da análise:

05.609.148/0001-41 - GRANDE MINAS COM. DE CAFE LTDA

Por meio do Ato Declaratório Executivo nº 3, de 10 de março de 2014, publicado no DOU de 11/03/2014, pag. 42, foram declaradas, INIDÔNEAS para todos os efeitos tributários as notas fiscais referentes à comercialização de emissão da Grande Minas Comércio de Café Ltda., CNPJ nº 05.609.148/0001-41, emitidos nos anos-calendário de 2010 e 2011, por serem ideologicamente falsas e, portanto, imprestáveis e ineficazes para comprovar crédito básico ou presumido de PIS e COFINS, custo ou despesa na apuração do lucro de pessoa jurídica em face do que consta no Processo Administrativo nº 10660.723014/2013-16, Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

CNPJ 00.540.094/0001-91 - ILHA CAFE COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA – ME

Empresa baixada no CNPJ por inexistência de fato conforme Ato Declaratório Executivo n. 16, de 21/10/2013 (processo administrativo no. 10865.721068/2013-32) em virtude da constatação da inexistência de estrutura operacional e logística indispensável ao funcionamento de uma empresa atacadista de café. Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo os seus efeitos a 01 de janeiro de 2007, considerando-se tributariamente inidôneos os documentos emitidos pela pessoa jurídica acima mencionada a partir dessa data.

CNPJ 05.262.924/0001-80 - PRIME COMERCIO E EXPORTACAO DE CAFE LTDA – ME

Empresa baixada no CNPJ por inexistência de fato conforme Ato Declaratório Executivo n. 31, de 22/07/2013 a partir de 10/01/2010, por ter sido considerada

Fl. 33 da Resolução n.º 3402-002.330 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 12585.720471/2011-54

Inexistente de Fato de acordo com informações contidas no Processo Administrativo 10970.720171/2013-68.

Não apresentou DIPJ e nem GFIP. Não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 09.522.208/0001-45 HALLFA COMERCIO DE CAFE LTDA – ME

Não apresentou Dacon e Gfip, apresentou DIPJ inativo desde 2008 e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 10.214.879/0001-28 LEITE & SILVA COMERCIO DE CAFE LTDA – EPP

Não apresentou Dacon e DCTF, apresentou DIPJ zerado, número de segurados empregados igual a 0 e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 10.244.063/0001-47 MODENA CAFE LTDA – ME

Não apresentou Dacon, DCTF e Gfip, apresentou DIPJ inativo desde 2009 e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 10.462.624/0001-84 C P DA COSTA – ME

Não apresentou Dacon, DCTF e Gfip, apresentou DIPJ inativo desde 2008 e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 10.466.322/0001-84 D. F. TEODORO – ME

Não apresentou Dacon, DCTF e Gfip, apresentou DIPJ inativo desde 2008 e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 10.638.660/0001-56 M B P DA SILVA – ME

Não apresentou Dacon, DCTF e Gfip, apresentou DIPJ inativo desde 2009 e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 11.078.720/0001-96 GIRA MUNDO COMERCIO E EXPORTACAO LTDA

Não apresentou Dacon, DCTF e Gfip, apresentou DIPJ inativo desde 2009 e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 11.351.719/0001-93 COMCAFE - COMERCIAL COQUEIRAL DE CAFE, CEREAIS E SACARIAS

LTDA

Não apresentou Dacon, DCTF , Gfip e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 11.371.807/0001-57 JCM COMERCIO DE CAFE LTDA – ME

Não apresentou Dacon, DCTF e Gfip, apresentou DIPJ inativos e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 11.458.713/0001-10 COMERCIAL ATACADISTA DE CEREAIS M & N LTDA

Não apresentou Dacon, DCTF, Gfip, nunca entregou DIPJ e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 06.257.017/0001-05 R & G COMERCIO DE CAFE LTDA

Apresentou Dacon zerado, DIPJ zerado, não apresentou GFIP nem DCTF e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 08.869.317/0001-70 SERSANTOS COMERCIO, IMPORT E EXPORT DE CAFE E CEREAIS LTDA

Apresentou Dacon zerado, não apresentou GFIP, e não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS.

Fl. 34 da Resolução n.º 3402-002.330 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 12585.720471/2011-54

CNPJ 10.947.249/0001-62 GRAO SULDESTE COM., IMPORT E EXPORT DE CAFE E CEREAIS LTDA

Apresentou Dacon com base de cálculo PIS/Cofins zerado, não apresentou GFIP, informando em DIPJ possuir 0 segurados empregados. Não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS.

CNPJ 12.557.509/0001-19 PORTO BELO COMERCIO ATACADISTA DE CAFE LTDA - R\$ 5.420.622,40

Não apresentou DIPJ, informou em GFIP o número médio de 1,27 segurados no período.

Não efetuou nenhum recolhimento de PIS, COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 07.904.581/0001-35 COMIMEX - COMERCIO DE CAFE E CEREAIS LTDA – ME

Apresentou DIPJ zerado e Dacon zerado. Não apresentou GFIP e DCTF. Não efetuou nenhum recolhimento de PIS, COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 12.011.188/0001-52 WEBERTON DO CARMO CALINCANI

Apresentou DIPJ inativo 2010 e 2011 e Dacon zerado. Não apresentou GFIP e DCTF. Não efetuou nenhum recolhimento de PIS, COFINS e nem de outros tributos.

CNPJ 07.695.776/0001-12 FRANCO COMERCIAL E EXPORTADORA DE CAFE LTDA

Não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e recolhimento insignificante de outros tributos, Declarou possuir 0 segurados empregados.

CNPJ 09.345.466/0001-01 COMISSARIA DE CAFE RIO GRANDENSE LTDA

Não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e nem de outros tributos. Declarou possuir 2 segurados empregados no período.

CNPJ 10.335.346/0001-02 MIRANDA COMERCIO DE CAFE LTDA

Não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e recolhimento insignificante de outros tributos, Declarou possuir 1 segurado empregado.

10.778.360/0001-72 PAIOL COMERCIO E EXPORTACAO DE CAFE – EIRELI

Não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e recolhimento insignificante de outros tributos, Declarou possuir 1 segurado empregado e 1 contribuinte individual.

CNPJ 11.322.452/0001-06 GOMES E FARIA COMERCIO ATACADISTA DE CAFE LTDA

Não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS e recolhimento insignificante de outros tributos, Declarou possuir nenhum segurado empregado e 1 contribuinte individual.

EMPRESAS SEM INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES

92. As notas fiscais emitidas por empresas fornecedoras que não apresentaram indícios consistentes foram aceitas pela Fiscalização.

AQUISIÇÃO DE COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAS

93. Antes de debruçarmos sobre o tema das cooperativas, vale esclarecer alguns conceitos que nortearão a tomada de decisões no que diz respeito aos créditos oriundos da aquisição de café de cooperativas agroindustriais, assim por lei definidas.

94. Determina a Lei nº 10.833, de 2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, que “não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

95. A Lei nº 10.925, de 2004, quando disciplina a apuração de créditos da não cumulatividade no agronegócio do café, diferencia dois tipos distintos de cooperativas, quais sejam as cooperativas de produção agropecuária e as cooperativas agroindustriais (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º §§ 6º e 7º, c/c art. 9º, III e § 1º, II, na redação da Lei nº 11.488, de 2007).

96. As Cooperativas de Produção Agropecuária são definidas no art. 9º, inciso III, da referida lei, suas vendas saem com suspensão da incidência do Pis/Pasep e da Cofins e ensejam para os adquirentes elencados no caput do art. 9º do mesmo diploma, a despeito da ausência de pagamento das contribuições, a apuração de crédito presumido à razão de 35% do crédito básico.

(...)

97. Não pairam quaisquer dúvidas a respeito da apuração de créditos da não cumulatividade para os adquirentes de café desse tipo de cooperativa, vez que a lei expressamente afastou a tributação por meio da suspensão e igualmente de forma expressa em verdadeiro incentivo fiscal autorizou a apuração de créditos presumidos pelos adquirentes.

98. Já as Cooperativas Agroindustriais são aquelas que exercem cumulativamente as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. E as vendas desse tipo de cooperativa não foram contempladas pela suspensão, ou seja, saem com incidência normal das contribuições e, em tese, poderiam dar direito a crédito cheio para os adquirentes.

(...)

99. Salienta-se, portanto, que as vendas efetuadas por esse tipo de cooperativa são plenamente reguladas pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sujeitas às suas limitações.

100. Sendo assim, não se pode afastar nesse caso a incidência do supracitado art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, que determina que “não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

101. Ocorre que a MP Nº 2.158-35, de 2001, em seu art. 15 estabelece que “as sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa.”

(...)

102. Cabe aqui definir se a exclusão da base de cálculo tem o condão de atrair a aplicação contida no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que faz com que as receitas da cooperativa não se sujeitem ao pagamento das contribuições.

103. Retomando a análise da norma do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, que assim dispõe que “não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

104. O legislador foi claro em utilizar termo de alcance mais amplo, qual seja “bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições”, abarcando quaisquer tipos de desonerações tributárias, seja ela uma isenção, não incidência, alíquota zero, suspensão, etc.

105. Salta aos olhos que optou por não conceder créditos de Pis e de Cofins nas operações de alguma forma desoneradas, já que, por óbvio, nesses casos não haveria o que se falar em evitar o efeito cascata, efeito combatido pelo regime não-cumulativo, uma vez que a operação não foi tributariamente onerada.

106. O exame poderia ser encerrado já de logo, mas preferimos ir mais fundo na questão, para que não reste dúvida de que não merece prosperar o pleito do sujeito passivo em apurar créditos nas aquisições de cooperativas agroindustriais que excluem da base de cálculo das contribuições os valores repassados aos cooperados.

107. Como dito, o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ao vedar o direito ao crédito, não restringiu tal vedação às aquisições de bens e serviços não alcançados pela incidência das contribuições, sujeitos a alíquota 0 (zero) ou isentos, sobre as quais alertam as instruções do DACON. Pelo contrário, o referido dispositivo legal veda o direito ao crédito sobre o valor das aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, ou seja, tal vedação é muito mais ampla, e alcança qualquer forma de não sujeição ao pagamento, sejam as decorrentes de não incidência, alíquota 0 (zero) e isenção, sejam as decorrentes de qualquer outra forma de não sujeição ao pagamento das contribuições, como, por exemplo, suspensão e exclusão da base de cálculo.

108. Ainda nesse sentido, já afirmamos que as receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. Entretanto, a vedação legal trazida pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, parece-nos inviabilizar análise de caráter geral, uma vez que exige exame da sujeição ao pagamento das contribuições sobre cada aquisição de bem ou serviço.

109. Em outras palavras, a vedação legal trazida pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é dirigida à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)” (destacou-se). Ou seja, a vedação legal se dirige a todas as aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, não apenas àquelas alcançadas por “não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero)”.

110. De todo modo, ainda que de alguma forma se entendesse que a vedação legal atinge apenas as aquisições sujeitas a “não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero)”, ela não deixaria de alcançar as aquisições de bens ou serviços sujeitas a exclusão da base de cálculo, acolhidas as lições de Paulo de Barros Carvalho (professor titular USP/PUC-SP. AFRF aposentado), que descreve a isenção como “o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz)”.

111. Vale transcrever seu exame do fenômeno jurídico da isenção:

“Vamos trazer à tona, novamente, o arcabouço lógico da regra-padrão, o mínimo normativo, a unidade irredutível que define a incidência tributária. Recordemos que na sua hipótese há um critério material, formado por um verbo e seu complemento, um critério espacial e um critério temporal.

112. No consequente normativo temos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra-matriz de incidência? É o que descreveremos.

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. (...)

Importa referir que o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção.” (...)

Consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz

tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro

pelo consequente:

I- pela hipótese (...)

II- pelo consequente

e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;

f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;

g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;

h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota

Vejamos, agora, que exemplos poderemos recolher de cada uma dessas situações, no direito positivo

tributário brasileiro: (...)

g) Reduzindo-se a base de cálculo ao valor zero, qualquer que seja a alíquota o produto da composição numérica representará a supressão do objeto. Mantendo incólumes todos os demais elementos dos critérios da norma, o legislador tributário pode utilizar desse expediente para tolher a incidência tributária nos casos que especificar. (...)

Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é isenção parcial. (...”

(CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 16^a ED. 2004. p.486-492).

113. Ou seja, partindo-se dessas lições, identifica-se o art.15, inciso I, da MP 2.158-35, de 2001, bem como o art.17 da Lei nº 10.684, de 2003, como regras de isenção que investem contra a regra matriz de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o faturamento e da Cofins, mutilando-lhes o critério quantitativo do consequente, pela base de cálculo.

114. É de se observar que o art.15, inciso I, da MP 2.158-35, de 2001, e o art.17 da Lei nº10.684, de 2003, não estabelecem mera redução de base de cálculo, o que caracterizaria isenção parcial, isto é, “singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago”. Pelo contrário, naquilo que toca à receita da cooperativa relativa aos produtos antes a ela repassados pelos cooperados, a base de cálculo das contribuições em tela se encontra totalmente anulada.

115. A vedação à apuração de créditos estabelecida pelo art.3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é dirigida às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições em pauta, o que não se confunde com as circunstâncias de tais aquisições (ou seja, as receitas da cooperativa) estarem ou não “formalmente sujeitas à tributação”.

116. A gênese da exclusão da base de cálculo prevista pelo inciso I do art.15 da MP nº 2.158-35, de 2001, ocorrida em um período anterior ao advento do regime não-cumulativo de apuração e, assim, anterior à possibilidade de apuração de créditos, de fato a nós parece relacionada à necessidade de a apuração das contribuições em pauta pela cooperativa levar em conta sua ‘despesa’ com o repasse de valores aos cooperados, como menciona a Solução.

117. No entanto, não nos parece que o exame da gênese da previsão de uma exclusão de base de cálculo, seja ela qual for, tenha como ser determinante para o exame da vedação legal à apuração de créditos em análise.

118. O que a nós parece relevante é o fato de que, ainda que se adote o entendimento no sentido que as exclusões de base de cálculo previstas pelo art.15, inciso I, da MP nº 2.158-35, de 2001, e no art.17 da Lei nº 10.684, de 2003, “abrangem somente a determinação do quantum debeatur das contribuições”, essas exclusões extermíniam completamente o quantum debeatur relativo aos bens entregues pelos cooperados à cooperativa, ou seja, tornam totalmente não ‘sujeitas ao pagamento das contribuições em pauta’ as receitas da cooperativa com a venda dos produtos a ela entregues pelo cooperados, tenha sido o beneficiamento realizado por ela ou já antes pelos cooperados.

Sendo assim, parece-nos incontornável a vedação legal à apuração de créditos com base na aquisição junto à cooperativa de produtos antes a ela entregues pelos cooperados para beneficiamento e comercialização, ou mesmo apenas para comercialização.

119. Neste ponto, cabe destacar que, caso os produtos entregues pelos cooperados à cooperativa fossem bens infungíveis, seria possível relacionar-se de forma nítida os valores repassados pela cooperativa, bem como os custos eventualmente por ela a eles agregados, aos produtos antes a ela entregues para comercialização pelos cooperados.

120. Portanto, não nos parece que neste caso haveria espaço a discussão sobre o cabimento da exclusão completa desses valores e custos da base de cálculo das contribuições em exame, ou seja, não haveria discussão sobre o fato de que as receitas da cooperativa com a venda desses produtos (bens infungíveis) antes a ela entregues pelos cooperados não estariam sujeitas a pagamento dessas contribuições, e, assim, que descaberia apuração de créditos pela pessoa jurídica que os adquirisse.

121. Não visualizamos como o entendimento pode ser diferente caso os produtos entregues pelos associados sejam bens fungíveis, como é o caso do café.

Calcular-se a participação percentual dos bens repassados pelos cooperados dentro do total das vendas da cooperativa, buscando assim identificar sobre qual parcela de suas receitas a cooperativa não está sujeita a pagamento das contribuições, a nosso ver não se trata de aplicação indevida do método de rateio proporcional estabelecido pelo art.3º, §8º, da Lei nº 10.833, de 2003, mas de uma forma natural de lidar-se, com amparo matemático, com transações envolvendo esse tipo de bem.

122. Cabe, em sequência, destacar julgado do STF (RE 174.478/SP, Pleno, maioria, rel.p/ac. Min. Cezar Peluso, j. 17.03.2005, pg. 250-251), que assim dispôs:

“Ora, se a redução total é isenção, porque o não seria a parcial? A questão é apenas de grau, e não, de diferença de mecanismo que, somente à vista da completa eliminação do critério da base de cálculo, tivesse o condão de transformar-lhe a redução em isenção. O raciocínio, formal e dualista, não resiste a exemplo extremo: redução de 99,9% na base de cálculo seria incapaz de acarretar anulação dos créditos, simplesmente porque a obrigação “teria nascido”, ainda que em expressão mínima, sofrendo mera redução quantitativa.

Mas operação isenta ou sem incidência produziria a consequência anulatória, apenas por impedir de todo o nascimento da obrigação. A diferença de tratamento não se justifica. Substancialmente, está-se diante de mecanismos idênticos.

Aliás, se é verdade que as normas não apresentam velocidade, ou seja, que “não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema” (idem, pp. 486-487), forçoso admitir que a distinção entre isenção e redução de base de cálculo perde

importância, na medida em que não caberia falar, primeiro, no nascimento da obrigação, para, somente após, operar-se a redução do quantum. A norma tributária com base reduzida já incide com seu aspecto quantitativo minorado - da' dizer-se que ela corresponde a uma isenção, pois, na parte reduzida, não se perfez nenhuma obrigação tributária.

123. Como se pode identificar, a referida jurisprudência do STF funda-se na doutrina do Prof. Paulo de Barros de Carvalho a respeito das isenções, já antes aqui destacada.

124. Já o Parecer PGFN nº 405, de 2003, efetua exame a partir da doutrina tradicional, e coloca:

“8.4.5 Por outro lado, para que a exclusão da base de cálculo fosse uma isenção, ela teria que ser um “favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”. Seria um caso de “incidência”, em que ocorre o fato gerador, o tributo é devido, há uma obrigação tributária, mas a lei dispensa o pagamento ”

125. Note-se que tal diagnóstico, o de que a exclusão de base de cálculo se trata de “dispensa de pagamento”, serve ao exame da matéria aqui em pauta, ou seja, à análise da aplicação da vedação legal prevista pelo art.3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, às exclusões da base de cálculo previstas pelo art.15, inciso I, da MP nº 2.158-35, de 2001, e pelo art.17 da Lei nº 10.684, de 2003.

Partindo-se desse diagnóstico, tem-se que dessas exclusões da base de cálculo resulta para a cooperativa uma completa “dispensa de pagamento” em relação às suas receitas referentes aos produtos que lhe são entregues pelos cooperados, o que implica vedação à apuração de créditos pelos adquirentes desses produtos.

126. Isto é, tanto a primeira linha de raciocínio, lecionada pelo STF e alinhada com as ideias Paulo de Barros de Carvalho, quanto a ‘segunda linha de raciocínio’, tradicionalista, adotada pela PFN, convergem para o mesmo ponto: não é de se admitir a apuração de créditos nas aquisições de cooperativas agroindustriais cujos valores tenham sido repassados aos seus associados.

127. Passamos ao exame do Acórdão 16-45.175- 6^a Turma da DRJ/SP1, de 26 de março de 2013 (Processo nº 16561.720083/2012-83), que, ao julgar auto lavrado pela Demac/SP, debruçou-se exatamente sobre a mesma matéria aqui em análise. O Acórdão manteve a glosa dos créditos decorrentes de aquisição de insumo de cooperativas agroindustriais. Por sua clareza, vale apresentar de forma direta suas disposições:

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. VALORES REPASSADOS AOS ASSOCIADOS.

Os valores referentes a insumos adquiridos de cooperativas agroindustriais que repassam o respectivo valor a seus associados não geram créditos para o adquirente no regime não cumulativo (...)

Que as cooperativas agroindustriais não se sujeitam às regras dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, também é o entendimento do auditor-fiscal. Todavia, em relação a essas cooperativas, o autuante glosou integralmente os créditos aproveitados pela autuada, pois, como se verifica pelas respostas fornecidas à fiscalização (fls. 35547/35706), elas excluem da base de cálculo os valores das mercadorias adquiridas de seus associados. Por essa razão, essas vendas, não estando sujeitas ao pagamento da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, não podem gerar direito a crédito.

Na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins não é permitida, via de regra, a apuração de créditos decorrentes de aquisições de bens que não se sujeitaram à incidência das contribuições, a teor

do disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Essa vedação decorre da própria filosofia que dá sustentação a essa sistemática, qual seja afastar o denominado efeito cascata das contribuições mediante a possibilidade de apuração de crédito sobre as aquisições. Ora, se ao valor da aquisição não houve a incorporação da contribuição, não há razão para a apuração de crédito, já que aí não se encontraria o chamado efeito cascata.

A impugnante, por sua vez, não concorda com essa glosa, no presente caso, porque entende que isso seria interpretar equivocadamente o disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Para ela, nenhuma das hipóteses previstas nesses dispositivos se aplica ao caso em tela. (...)

Na verdade, o equívoco na interpretação desse dispositivo é da impugnante quando afirma que as hipóteses do inciso II do § 2º do art. 3º desses dois diplomas legais preveriam apenas três situações que não ensejariam o direito aos créditos: (i) isenção; (ii) sujeição à alíquota zero; ou (iii) não incidência das contribuições.

Ao contrário do que a contribuinte afirma, a leitura desses incisos não deixa margens a dúvidas de que a hipótese que não dá direito a crédito é apenas uma: o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. O que o dispositivo faz, após estabelecer essa única hipótese, é criar, com redação peculiar, uma exceção ao dizer que ela se aplica mesmo no caso de isenção, quando o bem ou serviço isento adquirido seja revendido ou utilizado como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Em termos mais diretos, a regra é: o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito a crédito; a exceção: quando for o caso de aquisição de bens ou serviços isentos será permitida a apuração normal de créditos, desde que revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços tributados.

128. Logo, correto o procedimento fiscal ao glosar os créditos referentes às compras de café de cooperativas agroindustriais, uma vez que estas excluem da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregues às cooperativas, o que se enquadra exatamente na hipótese prevista de não geração de créditos do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

É preciso dizer ainda que não se sustentam as alegações da impugnante quando diz que não teria como saber dos repasses das cooperativas a seus cooperados e que tal questão diria respeito exclusivamente à relação jurídica entre cada fornecedor e seus cooperados. É certo que as sociedades cooperativas em razão de sua natureza têm dispositivos legais e normas que lhe são específicas, mas a ninguém é permitido alegar desconhecimento da legislação, quanto mais a uma empresa do porte da autuada. Por outro lado, que essa questão não diz respeito apenas à relação jurídica entre os fornecedores e seus cooperados é evidente, pois não se trata de ausência de pagamento de tributo por parte das cooperativas, já que elas, a princípio, estariam efetuando uma exclusão permitida pela legislação. Trata-se na realidade de verificar a existência, ou não, do direito de a impugnante, que comercializa com as cooperativas, aproveitar créditos decorrentes das aquisições feitas na apuração do PIS/Pasep e da Cofins pela sistemática não cumulativa.

De igual modo, não tem relevância a questão da titularidade da propriedade dos insumos adquiridos das cooperativas, porque, seja qual ela for, se a cooperativa exclui da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins os valores que são repassados aos associados, as aquisições feitas não geram direito a crédito para a autuada. (...)"

129. Vale observar que a questão da "titularidade da propriedade" que o Acórdão também enfrentou pode dialogar, a partir de determinada linha argumentativa, com alegações correntes construídas a partir da existência de incidência das contribuições em pauta sobre as receitas de cooperados (pessoas jurídicas) relativas aos valores a eles repassados pelas cooperativas.

130. Tais receitas das pessoas jurídicas cooperadas de fato estão sujeitas à incidência das contribuições em pauta. E sobre a cooperativa até mesmo recai, por disposição do art.66 da Lei nº 9.430, de 1996, a obrigação de efetuar retenção decorrente de tal incidência que atinge seus cooperados.

131. Porém, a vedação legal prevista pelo art.3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, refere à "aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição". Aquisição efetuada junto à cooperativa constitui receita da

cooperativa, e por ela é contabilizada. Evidentemente não se trata de receita do cooperado, ainda que o produto que tenha ele repassado à cooperativa esteja envolvido. O cooperado contabilizará receita correspondente ao valor que lhe for repassado.

132. Em caracterizada a não sujeição dessa receita da cooperativa ao pagamento das contribuições em pauta, aquele que junto a ela efetuou a aquisição não pode apurar créditos. Interpretar-se que o pagamento das contribuições em pauta pelo cooperado em relação aos valores que lhe são repassados pela cooperativa de alguma forma poderia caracterizar ‘sujeição a pagamento’ de uma aquisição efetuada junta à cooperativa demandaria ignorar-se as distintas ocorrências do fato gerador.

133. No mesmo sentido do Acórdão 16-45.175- 6^a Turma da DRJ/SP1, de 2013, encontra-se o Acórdão 05-40.589 –3^a Turma da DRJ/Campinas, de 06 de maio de 2013 (processo n.º 10845.0001184/2006-23), que assim dispõe:

“Não cumulatividade. Créditos. Bens Adquiridos de Cooperativa agroindustrial. Valores repassados aos associados.

Os valores referentes a insumos adquiridos de cooperativas agroindustriais que repassam o respectivo valor a seus associados não geram créditos para o adquirente no regime não cumulativo.

(...)”

134. Também vale destacar manifestação da PGFN no mesmo sentido. Em peça apresentada no julgamento dos recursos contra o já referido Acórdão 16-45.175- 6^a Turma da DRJ/SP1- no âmbito do CARF (1^aT/4^aCâmara/3^aSejul - Proc n.º 16561720083/2012-83 - última informação no sítio: pauta em 14/02/2014), cuja ementa foi disponibilizada pela PGFN/COCAT, a PGFN posicionou-se de forma inequívoca:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2009 (...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. VALORES REPASSADOS AOS ASSOCIADOS.

Os valores referentes a insumos adquiridos de cooperativas agroindustriais que repassam o respectivo valor a seus associados não geram créditos para o adquirente no regime não cumulativo. (...)”

135. Isso posto, cabe direcionar o exame para outra questão: o recolhimento da Contribuição para o Pis/Pasep, incidente sobre a folha de salários das cooperativas, conforme estabelecem o art. 13 c/c o inciso I do § 2º do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001.

136. Embora pudesse sugerir-se que o recolhimento sobre a folha do Pis/Pasep viesse a suprir a ausência de recolhimento do Pis/Pasep não-cumulativo, essa assertiva conduziria a entendimento incorreto, vez que o elemento quantitativo do fato gerador nos dois casos é totalmente distinto, com base de cálculo incomparáveis.

137. A natureza da não-cumulatividade depende de uma sintonia entre o quantum anterior e o posterior em cada etapa da cadeia de um produto com o fim de evitar o efeito cascata na cadeia de um produto, de modo que é, exceto por expressa previsão legal, vetado apurar-se créditos em operações desoneradas.

138. As regras que versam sobre os créditos do PIS/PASEP e da Cofins no regime não-cumulativo pela sua natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restrito, por quanto se conformam em um incentivo tributário implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966) em seus artigos 111 e 176.

139. Nesse sentido não é permitido aos agentes fazendários supor, exceto por expressa previsão legal, que um tributo incidente sobre base de cálculo totalmente distinta possa

interferir ou suprir a ausência de pagamentos na cadeia da não-cumulatividade da Contribuição para o Pis/Pasep.

140. Enfim, concluído o exame sobre a questão, em curta síntese seguem as observações sobre o tema:

141. O inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, veda o direito a crédito referente ao valor da aquisição de bens e serviços ‘não sujeitos ao pagamento das contribuições’.

142. De todo modo, ainda que a vedação legal à apuração de créditos não fosse dirigida à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento” das contribuições, mas o fosse às aquisições que fruam de “não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero)”, há de se notar que as exclusões da base de cálculo encontradas no art.15, inciso I, da MP 2.158-35, de 2001, bem como no art.17 da Lei nº 10.684, de 2003, caracterizam-se como regras de isenção que investem contra a regra matriz de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o faturamento e da Cofins, mutilando-lhes o critério quantitativo do consequente, pela base de cálculo. No que toca às receitas da cooperativa relativas aos produtos a ela entregues pelos cooperados, as referidas normas isentivas não permitem cogitar-se de ‘sujeição a pagamento’ das contribuições em pauta.

143. Mesmo que se afaste a doutrina do Prof. Paulo de Barros, a nosso ver a adoção de linha doutrinária que entenda a exclusão da base de cálculo como simples “dispensa de pagamento” tampouco permite afastar a vedação legal à apuração de créditos em aquisições junto a cooperativas de produtos antes a ela entregues por cooperados.

Afinal, a vedação legal à apuração de créditos é dirigida à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento” das contribuições, e as receitas das cooperativas relativas aos produtos antes a ela entregues pelos cooperados encontram-se, por efeito do art.15, inciso I, da MP 2.158-35, de 2001, e do art.17 da Lei nº 10.684, de 2003, completamente ‘dispensadas de pagamento’.

144. É invariavelmente equivocada a suposição de que a apuração da contribuição para o Pis/Pasep com base na folha de salários poderia suprir a ausência de pagamentos dos Pis/Pasep não-cumulativo, afastando a vedação à apuração de créditos estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

145. Sendo assim, a aquisição de café de cooperativas agroindustriais que excluem da base de cálculo das contribuições os valores repassados aos cooperados não dão direito a crédito por força do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que resulta a exclusão em verdadeiro não pagamento das contribuições.

146. Por sua vez, a aquisição de café de cooperativas de produção dão direito a crédito presumido para os adquirentes à razão de 35% da alíquota básica por força dos art. 8º, § 1º, III, c/c § 3º, III, da Lei nº 10.925, de 2004.

147. Segue a relação das cooperativas que informaram fazer a opção pela exclusão da base de cálculo das contribuições dos valores repassados aos associados, prevista no art. 15 da MP 2158-35, de 2001, desonerando a operação de venda, por não haver mais a sujeição ao recolhimento dos tributos. Juntamos ao processo na fl. 579 o arquivo compactado no formato “ZIP” de nome “Respostas das Cooperativas” contendo todas as declarações de opções por exclusão da base de cálculo.

(...)

148. Nesse caso, as aquisições das referidas cooperativas cujos valores repassados aos associados foram excluídos da base de cálculo das contribuições não ensejam apuração de crédito de Pis/Pasep e Cofins e, portanto, foram integralmente glosados.

149. Com relação aos cooperativas abaixo relacionadas, conforme verificação no Dacon do período, constamos que houve a exclusão da base de cálculo das contribuições:

(...)

150. O montante reconhecido por esta fiscalização com possibilidade de crédito foi calculado através das seguintes etapas:

A) Levantamento dos registros fiscais existentes nos arquivos magnéticos, por meio do aplicativo “Contágil”, dos bens para revenda (café e algodão em pluma). Vide relatório de fls. 480 a 495;

B) Glosa das compras de café de fornecedores acima listados como noteiras (vide relatório de fls. 526 a 531) sobre os valores apurados no item acima “A”;

C) Glosa sobre os valores apurados no item acima “A” das compras de cooperativas que foram consideradas por esta auditoria como cooperativas agropecuárias e as compras de cooperativas que excluíram da base de cálculo das contribuições o valor repassado a seus associados e que não se tratava de atos de terceiros (relatório de fls. 532 a 538).

ENERGIA ELÉTRICA

151. Revisamos os registros fiscais dos gastos com energia elétrica por meio do aplicativo “Contágil” e geramos os relatórios mensais de fls. 520 a 525..

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

152. Extraímos por meio do aplicativo “Contágil” a relação das notas fiscais dos arquivos magnéticos no formato da IN SRF 86/2001 e SPED-Fiscal contendo os códigos CFOP de compras para industrialização, bem como de combustíveis e lubrificantes, e código de situação tributária “CRÉDITO/TRIB E NT (MI E EXP)”. Os relatórios mensais contendo os resultados analisados se encontram nas fls. 496 a 510.

153. Foram glosados combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de transporte, bem como outros produtos químicos, por não se enquadarem no conceito de insumo previsto na Instrução Normativa SRF 404, de 12 de março de 2004:

(...)

154. Ora, sendo os combustíveis adquiridos (gasolina comum, álcool combustível, etc.) utilizados exclusivamente em veículos de transporte, obviamente não são utilizados diretamente na fabricação de bens ou produtos destinados à venda nem se destinam à prestação de serviços.

155. Os valores glosados se encontram nos relatórios mensais de fls. 513 a 519..

156. O cálculo do montante reconhecido por esta fiscalização com possibilidade de crédito foi efetuado reduzindo-se da base de cálculo analisada nos relatórios mensais de fls. 496 a 510 os valores glosados indicados nos relatórios de fls. 513 a 519..

CONCLUSÃO

157. A seguir apresentamos os quadros mensais contendo o refazimento de todo o crédito, contemplando alterações somente no que diz respeito aos valores das rubricas cujos valores fiscalizados foram contestados, e consequentemente nos descontos com os débitos da mesma contribuição, informados nas fichas 13A e 23A dos DACONs.

158. Inicialmente os créditos analisados

(...)

159. Após, os débitos descontados:

(...)

160. Finalmente, o confronto entre débitos e créditos:

(...)

161. Diante de todo o exposto, com base na revisão da análise da apuração dos créditos passíveis de resarcimento/compensação, reconhecemos os valores de R\$ 2.343.718,88 (COFINS) e R\$ 257.442,00 (PIS/PASEP), restando o saldo de débito nos valores de R\$ 1.657.531,33 (COFINS) e R\$ 359.858,77 (PIS/PASEP) do mês de janeiro de 2011.

DECISÃO

162. Com exceção das retificações aqui expostas, ratificamos integralmente todos os demais itens analisados no Despacho Decisório de fls. 114 a 127.

163. Considerando todo o exposto e tudo mais que no processo consta, proponho a RETIFICAÇÃO da decisão prolatada no Despacho Decisório de fls. 114/127, no sentido de RECONHECER COMO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO O DIREITO CREDITÓRIO NO MONTANTE DE R\$ 508.833,70, ref. ao crédito do PIS/PASEP INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA do 1º trimestre de 2011.

(...)

165. Em face das considerações contidas no despacho supra, que aprovo, com fundamento no Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, artigos 226 e 305, e na competência delegada pela Portaria DERAT/SP nº 372/2011, RETIFICO a decisão prolatada no Despacho Decisório de fls. 114/127, RECONHECENDO COMO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO O DIREITO CREDITÓRIO NO MONTANTE DE R\$ 508.833,70, ref. ao crédito do PIS/PASEP INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA do 1º trimestre de 2011.

Contra o Despacho Decisório Retificador/Ratificador foi apresentada Manifestação de Inconformidade, fls. 789/806, no seguinte sentido:

II. Dos Fatos

2. Tratam-se os presentes autos de pedido de ressarcimento de crédito da contribuição ao PIS, vinculado às receitas de exportação, referente ao período de apuração do 1º trimestre do ano- calendário de 2011, cujo pedido foi formalizado por meio do PER/DCOMP nº 42557.28152.290711.1.1.08-06-33.

3. O montante do crédito apurado pela Requerente no valor de R\$ 1.307.913,96 é composto da seguinte forma:

(...)

4. Os valores acima mencionados foram obtidos diretamente do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) entregue pela Requerente, com a seguinte composição:

(...)

5. Ao analisar o Pedido de Ressarcimento formulado pela Requerente, a equipe de fiscalização da Receita Federal do Brasil houve por bem proferir o despacho de fls. 323/336, por meio do qual deferiu, parcialmente, o pedido de ressarcimento formulado, reconhecendo como direito creditório o montante de R\$ 363.289,71.

6. Contra tal decisão, a Requerente apresentou, tempestivamente, sua Manifestação de Inconformidade, alegando, em apertada síntese, que a equipe de fiscalização desconsiderou no cálculo do montante a ser resarcido os seguintes valores: (i) bens adquiridos para revenda; (ii) bens utilizados como insumo; (iii) serviços utilizados como insumo e (iv) despesas com aquisição de energia elétrica.

7. Ao analisar a manifestação de inconformidade apresentada, esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento entendeu ser necessária a realização de diligência, a fim de que a equipe de fiscalização verificasse se são procedentes as alegações de defesa apresentadas pela Requerente.

8. Em cumprimento ao determinado por esta DRJ, a equipe de fiscalização emitiu o despacho de diligência de fls., por meio do qual efetuou a retificação da apuração dos créditos pleiteados pela Recorrente referentes ao PIS e a COFINS apurados no 1º trimestre de 2011.

9. Em conclusão da diligência realizada, a equipe de fiscalização opinou pelo reconhecimento do direito creditório no montante de R\$ 257.442,00, já descontadas as

parcelas do crédito que foram utilizadas para deduzir do PIS devido nos respectivos meses de apuração, conforme quadro abaixo:

(...)

10. O montante do crédito reconhecido pela fiscalização, de acordo com a tabela acima transcrita, foi obtido através do refazimento de todo o crédito do PIS para o 1º trimestre/2011, conforme abaixo demonstrado:

(...)

11. De acordo com o despacho de diligência em análise, a equipe de fiscalização efetuou a glosa dos seguintes valores (base de cálculo):

(...)

12. Ante a conclusão da diligência realizada, a Requerente manifestou-se, tempestivamente, as fls., e, ato contínuo, foi proferido o despacho decisório retificador/ratificador ora recorrido.

13. Conforme adiante se verá, em que pese o respeito devotado à d. fiscalização, é certo que a glosa de tais valores não deve prosperar, conforme adiante será demonstrado. Senão vejamos!

III. Do Direito

III.1. Bens para Revenda (GLOSA DE PARCELA DAS AQUISIÇÕES DE CAFÉ)

14. Inicialmente, quanto ao tópico alusivo às glosas dos valores referentes à parcela das aquisições de café, discorreu amplamente o despacho decisório sobre um suposto esquema fraudulento que envolveu algumas empresas do setor cafeeiro, incluindo aí, indevidamente, a Requerente. No entanto, os pontos centrais dos presentes autos, quais sejam a análise de todo acervo documental apresentado pela Requerente até o momento fora desprezado.

15. Com efeito, conforme se verifica dos autos, em que pese ter apresentado aos presentes autos um relatório de compras, por meio do qual se comprova, durante o 1º trimestre/2011, um total de aquisições de bens para revenda no valor de R\$ 72.940.440,68, em sua DACON, a Requerente informou ter efetuado, ao longo do 1º trimestre/2011, aquisições de bens para revenda no montante de R\$ 72.871.080,36.

16. No entanto, a equipe de fiscalização, ao utilizar o aplicativo denominado “Contágil”, o qual efetuou o processamento dos arquivos magnéticos no formato da Instrução Normativa nº 86/01 e SPED-Fiscal, apurou um montante de aquisições de bens para revenda no montante de apenas R\$ 73.807.942,22.

17. Note-se que a equipe de fiscalização, por meio da presente diligência, tentou enquadrar a Recorrente em um suposto esquema de geração de créditos de PIS e COFINS, mediante a utilização de interpostas pessoas jurídicas supostamente inexistentes.

18. De acordo com a equipe de fiscalização, alguns fornecedores de café da Requerente teriam participado de tal esquema, tendo sido, inclusive, os documentos fiscais emitidos por tais empresas declarados inidôneos.

19. Para fundamentar a glosa de tais aquisições, a fiscalização utilizou-se de Atos Declaratórios Executivos publicados ao longo do ano de 2014, através dos quais diversos documentos fiscais emitidos em 2010 e 2011 teriam sido declarados inidôneos.

20. Ocorre que, a Requerente adquiriu tais mercadorias acompanhadas de notas fiscais que preenchiam os requisitos estabelecidos em lei, observando que as empresas fornecedoras dos produtos eram, à época (2010), legalmente constituídas.

21. Observe-se que a notícia da irregularidade das empresas fornecedoras surgiu apenas em 2014, mediante a publicação de Ato Declaratório Executivo. Ou seja, ao longo do ano de 2010, tais empresas encontravam-se corretamente constituídas, com autorização da Receita Federal do Brasil e Secretaria Estadual de Fazenda para operarem.

22. Em suma: as empresas emitentes dos documentos fiscais existiam formalmente à época das operações em questão, com endereço certo e conhecido, possuindo inscrição estadual válida, emitindo documentos fiscais legais, razão pela qual a Requerente transacionou com elas.

23. Como poderia a Requerente saber que, num futuro, as empresas fornecedoras se tornariam inidôneas? Insta salientar que o poder de fiscalização é tarefa exclusiva do fisco, de acordo com o art. 142 do CTN que aduz:

(...)

24. A simples alegação de inidoneidade de documentos fiscais e irregularidade da empresa emitente não são suficientes para se concluir, por mera presunção, que teria havido simulação pelo emitente da documentação fiscal em conluio com a Requerente, devendo-se ser preservado o princípio da boa-fé que ensejou a negociação entre as partes.

25. Aliás, este é exatamente o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que, através do julgamento de Recurso Especial representativo de controvérsia, assim determinou:

“PROCESSO CIVIL – RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA – ARTIGO 543-C, DO CPC – TRIBUTÁRIO – CRÉDITOS DE ICMS – APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE) – NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS – ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.”

1. O comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos Edcl no REsp 623.335/PR, Rel. Min. Denise Arruda, 1^a Turma, julgado em 11/03/2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, 2^a Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Min. Denise Arruda, 1^a Turma, julgado em 07/08/2007, DJ 10/09/2007).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade natureza e extensão dos efeitos do ato.”

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: “(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas tem aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria controversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.”

4. Consequentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

26. Ou seja, nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, toda atividade da administração pública deverá estar precedida de publicidade dos seus atos, inclusive e principalmente aqueles que acabam por onerar os contribuintes de boa-fé, como é

justamente o caso de uma declaração de inidoneidade de uma empresa, que implicará na glosa dos créditos.

27. Destarte, a inidoneidade de uma empresa tem de ser publicada, a fim de que seja do conhecimento de todos e também de maneira a legitimar a glosa dos créditos contra aqueles que insistirem em continuar praticando operações comerciais com estas empresas, mesmo após a publicação da sua inidoneidade.

28. Os efeitos da publicação da declaração de inidoneidade de uma empresa, por óbvio, somente podem ser ‘ex nunc’, vale dizer, somente podem alcançar fatos futuros e jamais desconsiderar fatos pretéritos, acarretando prejuízos para os contribuintes de boa-fé.

29. Salienta-se que o dever de fiscalizar os contribuintes, através do poder de polícia a qual são revestidos, cabe à Fazenda Pública e não aos envolvidos de boa-fé. Observe-se que esta matéria é objeto da Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça, conforme redação abaixo:

“É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.”

30. Note-se que tal súmula foi editada em um caso onde aquele tribunal analisou uma questão de ICMS, no entanto, por absoluta identidade ao presente caso, tal decisão também deve ser aplicada aos casos de créditos de PIS/COFINS de não cumulatividade.

31. Desta forma, as glosas efetuadas pela equipe de fiscalização, descritas nos relatórios de fls., convalidadas pelo despacho decisório ora recorrido, devem ser afastadas por esta Turma de Julgamento, mediante a aplicação da Súmula nº 509 do STJ.

III.2. Bens para Revenda (GLOSA DE AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS AGROINDUSTRIALIS)

32. Observe-se, ainda, que por meio da diligência realizada, convalidada pelo r. despacho decisório, a equipe de fiscalização efetuou a glosa dos créditos do PIS referentes às aquisições efetuadas de cooperativas agroindustriais, cujo valor de base de cálculo totaliza o montante de R\$ 20.195.520,24, conforme relatório de fls.

33. Isto porque, no entendimento da fiscalização, as aquisições efetuadas de cooperativas agroindustriais não gerariam créditos da contribuição ao PIS, tendo em vista que tais cooperativas excluem de sua base de cálculo o valor repassado aos seus associados, tal como previsto no artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

34. Desta forma, no entendimento da fiscalização, as aquisições efetuadas de cooperativas agroindustriais não dariam direito à Requerente de apurar créditos, tendo em vista que tais cooperativas não estariam sujeitas ao pagamento de tal contribuição, aplicando-se, na espécie, o disposto no inciso II do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

35. Ocorre que, tal entendimento é contrário ao entendimento da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) e da Procuradoria da Fazenda Nacional, que já se manifestaram no sentido de ser possível a apuração de créditos relativos às aquisições de cooperativas. Note-se que a COSIT, por meio da Solução de Consulta nº 65/2014, assim se manifestou:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ementa: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA. Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

36. Outrossim, a Procuradoria da Fazenda Nacional, através do Parecer/PGFN/CAT/Nº 1425/2014, proferido em 29/08/2014, ao ser provocada para se manifestar em função de divergência apontada pela Superintendência da Receita Federal do Brasil da 8º Região Fiscal (SRRF08), assim se manifestou:

“(...).

41. Vê-se, assim, que as normas legalmente postas ao respeito da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não impõem uma proporção entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo comprador. O sistema, portanto, não comporta uma perfeita proporção entre débito do vendedor e crédito do comprador. O sistema convive com descompassos, com falhas, de forma que, se o compararmos com o método do imposto contra imposto (IPI) dificilmente haverá uma cadeia em que o crédito apurado seja proporcional à contribuição anteriormente recolhida (ou devida ou exigível).

(...).

44. Portanto, uma segunda conclusão possível de ser feita é que, na sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS é normal a ocorrência de desproporção entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo comprador, parecendo desarrazgado ou extraordinário ou anômalo exigir uma proporcionalidade entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo adquirente.

(...).

55. Sucedeu que, tendo em vista que o critério eleito pela norma para a não tributação é a operação de compra e venda, em cadeia de incidência de tributo incidente sobre a receita/faturamento/folha de salários, parece impossível ao órgão fazendário determinar quais produtos ou serviços estão sujeitos ao não pagamento de contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS. Por isso, estamos de acordo a Solução de Consulta nº 65, de 2014, quanto à solução dada ao caso concreto, quando diz:

14. A aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, observados os limites e condições previstos na legislação.

15. Até dezembro de 2011, a pessoa jurídica exportadora de café submetida ao regime de apuração não cumulativa tinha direito ao cálculo de créditos em relação às aquisições de café de cooperativas, observados os limites e condições legais. Não havia direito à apuração de créditos nas aquisições com suspensão prevista no art. 9º, I e III da Lei nº 10.925, de 2004, nem nas aquisições feitas por empresa comercial exportadora que tenha adquirido o produto com o fim específico de exportação.

16. A partir de 2012, não é possível a apuração de créditos em relação às aquisições de café, tendo em vista a suspensão prevista no artigo 4º da Lei nº 12.599, de 2012, e, posteriormente, a redução da alíquota a 0 (zero) prevista no art. 1º, inciso XXI, da Lei nº 10.925, de 2004. Ressalva-se as hipóteses de crédito presumido previstas nos arts. 5º e 6º da Lei nº 12.599, de 2012.

Conclusões

60. Assim, não havendo viabilidade de ato normativo infracional a impor obrigações acessórias ao vendedor no sentido de apor, em suas notas fiscais, a não sujeição dos produtos ou serviços à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS que se encontre na situação descrita na norma não se pode proibir ao comprador a apuração de créditos.”

38. Assim, conclui-se que as receitas das cooperativas estão sujeitas às contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, sendo que as exclusões da base de cálculo previstas na legislação para as cooperativas não podem se confundir com isenção, não incidência, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero), hipótese em que seria vedada a apuração de crédito pelos adquirentes.

38. Desta forma, a glosa dos créditos do PIS referentes às aquisições efetuadas de cooperativas agroindustriais deve ser afastada por esta DRJ, nos termos dos entendimentos já firmados pela D. PGFN e RFB, como se verifica da solução de consulta e parecer acima citados.

III.3. Energia Elétrica

39. Em relação aos gastos com energia elétrica, verifica-se que a Requerente declarou em sua DACON, referente ao 1º trimestre/2011, um total de aquisições no montante de R\$ 6.207.042,21.

40. No entanto, a equipe de fiscalização apurou que, através dos relatórios de fls., a Requerente teria adquirido apenas R\$ 3.484.037,40, glosando, portanto, os créditos do PIS apurados em relação às aquisições de energia elétrica efetuadas no valor de R\$ 2.723.004,81.

41. Observe-se que, através de petição protocolada em 29/11/2012, a Requerente efetuou a juntada aos presentes autos de notas fiscais de aquisição de energia elétrica, totalizando o montante de R\$ 5.294.252,33 (fls. 458/474).

42. Desta forma, verifica-se, mais uma vez, que a equipe de fiscalização caminhou mal ao desconsiderar as notas fiscais de aquisição de energia elétrica juntadas aos autos, considerando em seus trabalhos, apenas as informações constantes nos arquivos magnéticos entregues pela Requerente.

43. Isto porque, os créditos do PIS devem ser considerados sobre a totalidade das aquisições efetuadas pela Requerente e não somente aquelas existentes nos arquivos magnéticos, os quais, como já afirmado acima, podem conter imprecisões e falhas.

44. Neste sentido, a diligência efetuada pela equipe de fiscalização deveria ter sido efetuada mediante a análise dos documentos fiscais que suportam as aquisições efetuadas pela Requerente, não se limitando, apenas, aos registros existentes nos arquivos magnéticos, razão pela qual a conclusão efetuada na diligência é imprestável para fins de apuração dos créditos do PIS sobre as aquisições de energia elétrica.

III.4. Bens utilizados como Insumos

45. Por fim, em relação ao item bens utilizados como insumos, a equipe de fiscalização mais uma vez considerou apenas os valores constantes nos arquivos magnéticos da Requerente, desconsiderando, assim, a totalidade das aquisições de bens utilizados como insumos constantes na DACON entregue, na qual se verifica o montante de R\$ 10.502.626,96.

46. Observe-se, que a fiscalização, ao analisar somente os arquivos magnéticos entregues, considerou apenas o montante de R\$ 8.912.390,40, desprezando, assim, aquisições na ordem de R\$ 1.590.236,56.

47. Note-se, mais uma vez, que o despacho de diligência em questão, convalidado pelo despacho decisório, deve ser considerado imprestável para suportar o montante de crédito de PIS a ser apurado pela Requerente, uma vez não ter considerado a totalidade das aquisições efetuadas no 1º trimestre/2011.

48. Além disto, verifica-se que a equipe de fiscalização efetuou a glosa de aquisições de combustíveis e lubrificantes, por entender que tais produtos são utilizados em veículos de transporte, no valor total de R\$ 454.132,61, conforme relatório de fls. 517/523.

49. Ocorre que, tratam-se de insumos indispensáveis para o processo produtivo da Requerente e não são utilizados em veículos de transporte, uma vez que tais combustíveis e lubrificantes em questão são utilizados como combustíveis nas caldeiras existentes no processo produtivo da Recorrente.

50. Ou seja, não obstante tais insumos não se incorporarem ao produto final, eles são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, razão pela qual é legítimo o crédito do PIS sobre tais aquisições, conforme, inclusive, atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento de COFINS às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer

Fl. 50 da Resolução n.º 3402-002.330 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 12585.720471/2011-54

na produção de bens ou serviços por ela realizada.”(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator: Henrique Pinheiro Torres, processo 11065.101317/2006-28, acórdão 9303-01.036).

51. Portanto, verifica-se ser improcedente a glosa das aquisições de combustíveis e lubrificantes efetuadas pela Requerente em função da essencialidade de tais insumos em seu processo produtivo.

52. Assim, tendo em vista que apenas foram considerados os valores existentes nos arquivos magnéticos da Requerente, portanto, desconsiderando a totalidade dos documentos fiscais que suportam os créditos declarados em DACON, resta claro a necessidade de reforma de aludida decisão.

53. Diante o exposto, resta claro que a fiscalização, ao considerar apenas os valores existentes nos arquivos magnéticos da Requerente, acabou por desconsiderar a totalidade dos documentos fiscais que suportam os créditos declarados em DACON.

54. Outrossim, a totalidade das aquisições de café deve ser considerada na apuração dos créditos do PIS, uma vez que as declarações de idoneidade de seus fornecedores ocorreram em período posterior às aquisições efetuadas pela Requerente.

55. No que tange as aquisições de café das cooperativas agroindustriais, a equipe de fiscalização não poderia ter efetuado a glosa dos respectivos créditos do PIS, nos termos da solução de consulta COSIT nº 65/2014 e Parecer/PGFN/CAT/Nº 1425/2014, proferido em 29/08/2014.

56. Por fim, em relação aos créditos do PIS sobre as aquisições de energia elétrica, lubrificantes e combustíveis, a equipe de fiscalização desconsiderou a totalidade das aquisições efetuadas pela Requerente, as quais se encontram suportadas por documentos fiscais e são essenciais no processo produtivo da Requerente, o que não deve prevalecer.

V. PEDIDO

Diante do acima exposto, a Requerente requer seja dado provimento integral à presente Manifestação de Inconformidade, com o consequente reconhecimento da integralidade dos créditos do PIS apurados e declarados pela Recorrente em sua DACON entregue relativa ao 1º trimestre de 2011.

Ato contínuo, a DRJ-SÃO PAULO (SP) julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2011

NULIDADE.INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de despacho decisório proferido por autoridade competente, cujas razões foram vertidas nos autos, sendo aberta oportunidade para o contribuinte opor-se à decisão de cunho denegatório ou parcialmente denegatório que recaiu sobre ele pela apresentação de manifestação de inconformidade.

DILIGÊNCIA.

É de se considerar não formulado o pedido de diligência desacompanhado da apresentação dos exames desejados no formato de quesitos, sem impedimento da determinação de diligência por ato de ofício.

REGISTROS MAGNÉTICOS LEGALMENTE PREVISTOS.

Os arquivos magnéticos de que trata a IN SRF 86/2001 e o próprio SPED-Fiscal devem fielmente espelhar os fatos que consignam, sob pena de perda da higidez do sistema de registros, sendo imperioso que as aquisições alegadas pelo contribuinte estejam assentadas todas elas nos referidos arquivos para que possam pesar em seu favor.

AUSÊNCIA DE REGISTROS MAGNÉTICOS CONGRUENTES.

Em havendo ausência de registros magnéticos congruentes, a apuração de créditos implicará em provas onde a documentação, a escrituração, a coerência de datas, valores e demais registros, bem como o fluxo financeiro, em conjunto, guardem harmonia com o fato econômico-contábil.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. GLOSA.

Comprovada a existência de interposição de pessoas jurídicas de fachada, com o fim de mascarar a aquisição de insumos diretamente de pessoas físicas, para obter valores maiores de crédito na apuração da contribuição no regime não cumulativo, correta a glosa dos créditos decorrentes desses expedientes ilícitos.

CRÉDITOS. COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas agroindustriais na forma da legislação de regência.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO

O crédito sobre o valor do frete na aquisição é admitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse se der, já que o frete compõe o custo de aquisição do bem adquirido e a este está jungido e submetido como elemento acessório.

Manifestação de Inconformidade procedente em parte.

Direito Creditório reconhecido parcialmente.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Manifestação de Inconformidade quanto as glosas subsistentes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de resarcimento do PIS não-cumulativo vinculados ao mercado externo do 1º trimestre de 2011, no valor total de R\$ 1.307.914,26, com pedidos de compensações atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem, uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para o PIS. Após o julgamento de primeira instância administrativa, restaram controversas as glosas sobre os seguintes itens:

(i) glosa de créditos de bens adquiridos para revenda de empresas envolvidas no esquema de fraude no mercado de café;

(ii) bens utilizados como insumo, a exemplo de óleo diesel, óleo BPF, hexano, lenha e embalagens (caixas de papelão, latas), a Autoridade Fiscal indicou que a Recorrente teria adquirido apenas R\$ 6.911.455,40, enquanto que o valor total efetivamente utilizado pela Recorrente foi de R\$ 10.502.626,96;

(iii) glosa de créditos sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido; e

(iv) divergências nas despesas com aquisição de energia elétrica, pois a Autoridade Fiscal afirma que as despesas da Recorrente correspondiam ao montante de R\$ 4.317.017,53, enquanto a Recorrente incorreu em R\$ 6.207.042,21 com tais despesas.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho, bem como à revenda de commodities, tanto no mercado interno quanto para o mercado externo (exportação de grãos).

Após a análise da documentação dos autos, entendo que o processo não se encontra maduro para julgamento, especificamente quanto aos itens (ii) e (iv), pelas razões a seguir explicitadas.

No que concerne aos bens utilizados como insumos (item ii), a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas parcialmente pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao

comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.agosto.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTITUTIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de

proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, resarcimento e compensação.

(...)

² LEI NO 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade ou relevância*.

Ademais, a fim de propiciar uma análise mais apurada do seu direito creditório relativo a aquisição de insumos, a empresa apresentou memorial descritivo do processo produtivo e utilização de insumos, juntamente com o recurso voluntário, nas fls. 1.076 a 1.109.

No que diz respeito às despesas com energia elétrica, a divergência está no montante que deve ser considerado no trimestre. A Fiscalização, lastreada nos arquivos digitais contábeis obtidos, entende que a empresa incorreu em despesas dessa natureza no montante de R\$ 3.484.037,40. A Recorrente, por outro lado, afirma que, embora tenha informado na DACON o valor de R\$ 6.207.042,21, o valor correto a ser considerado deve ser R\$ 5.294.252,33, de

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

acordo com a planilha resumo das despesas com energia elétrica e notas fiscais juntadas (fls.458 a 474) trazidas aos autos antes da prolação da decisão pela DRJ.

O Julgador *a quo*, por sua vez, manteve a glosa uma vez que entendeu que a documentação apresentada não se constituiria em prova em favor da Recorrente, de forma a desconstituir os valores constantes nos arquivos digitais. As Notas Fiscais apresentadas foram rejeitadas por terem sido considerados exclusivamente os lançamentos constantes dos arquivos magnéticos.

Embora se reconheça que a escrituração contábil faz prova dos fatos nela registrados, desde que esta seja mantida com observância das disposições legais e lastreada em documentos hábeis, sabe-se que as informações lá contidas podem ser revistas, em sede do contencioso administrativo, diante de comprovação inequívoca de erro. No presente caso, observa-se que que o contribuinte trouxe aos autos, documentos lastreadores dos arquivos digitais contábeis (notas fiscais) com potencial de demonstrar possível erro no valor considerado pela auditoria fiscal, fato esse que enseja a análise dessa documentação pela unidade de origem a fim de verificar a correção dos valores para creditamento de energia elétrica.

Diante de todo exposto, e em consonância com o princípio da verdade material, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos:

1. que a Fiscalização manifeste-se acerca dos Notas Fiscais de aquisição de energia elétrica até então não consideradas (fl.458 a 474), emitindo, sobre estas, seu juízo de valor a respeito da comprovação do crédito, ainda que tais notas não tenham sido informadas nos arquivos magnéticos do contribuinte;

2. que a Fiscalização reexamine o direito ao crédito sobre a aquisição de insumos (bens e serviços) pela Recorrente, devendo observar o memorial descritivo do processo produtivo e utilização de insumos juntados nas fls. 1.076 a 1.109 e em conformidade com o recurso repetitivo (vinculante) no REsp nº 1.221.170; da nota SEI 63/18 publicada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; e do Parecer Normativo Cosit 5/18, da RFB;

3. caso necessário, intime a empresa a esclarecer quaisquer outras questões essenciais ao deslinde das questões colocadas;

4. elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se acerca dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente;

5. após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo