



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

Processo n° 15578.000950/2009-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.100 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2016
Matéria PER/DCOMP-PIS
Recorrente CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

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

VENDA DE CAFÉ. CREDITAMENTO. INTERPOSIÇÃO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

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

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

Acordam os membros do colegiado, por voto de **qualidade**, em (a) afastar nulidade do acórdão da DRJ por fundamentação insuficiente, suscitada de ofício pelo Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, e (b) dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito em relação às aquisições de café das empresas listadas à fl. 142, no parecer que ampara o despacho decisório, à exceção das empresas “CEREALISTA CARMO SUL LTDA”, “CEREALISTA MONTE AZUL LTDA”, “COMÉRCIO DE CAFÉ SÃO SEBASTIÃO LTDA”, “COMÉRCIO DE CAFÉ RIO GRANDE LTDA” e “SERRA AZUL COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA”, vencidos em ambas as matérias os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, e Hécio Lafetá Reis, e, por **unanimidade** de votos, em (c) afastar a preliminar de nulidade do julgamento da DRJ por alteração de fundamento, e (d) negar provimento ao recurso voluntário em relação aos demais itens. O presidente substituto, Conselheiro Robson José Bayerl, declarou-se impedido, substituindo-o na presidência o Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator e membro do colegiado há mais tempo no CARF. Compôs ainda o colegiado o Conselheiro suplente Hécio Lafetá Reis. Houve sustentação oral efetuada pelo advogado Daniel Lacasa Maia.

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

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

Relatório

Versa o presente sobre pedido para tratamento manual de declaração de compensação - **DCOMP** (relacionadas à fl. 137)¹ transmitida em 28/11/2008 (de crédito de Contribuição para o PIS/PASEP relativo ao 2º trimestre de 2005, no valor de R\$ 510.000,00), decorrente de pedido de ressarcimento - **PER**, no valor de R\$ 856.450,13, datado de 11/10/2006.

Fundando-se no parecer de fls. 136 a 146, é emitido em 11/12/2009 o **despacho decisório** de fls. 146/147, reconhecendo direito creditório no montante de R\$ 531.686,90, homologando a compensação e deferindo o ressarcimento na medida dos créditos acatados (após compensação de ofício de débitos existentes). As glosas efetuadas se referem a: (a) apuração de créditos em relação a corretagem nas intermediações de café e soja, e outros serviços (como assessoria técnica comercial e despesas de condomínio); (b) fretes de remessas e transferências não detalhadas pela empresa mesmo após intimação; (c) aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada; e (d) aquisições de mercadorias com fim específico de exportação.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Cientificada da decisão em 10/03/2011 (cf. AR de fl. 155), a empresa apresenta **petição** em 25/03/2011 (fls. 207/208), opondo-se à compensação de ofício, por entender não existir débito pendente a ser satisfeito (informando que o referido débito estava extinto por meio de parcelamento). Em 08/04/2011 a empresa apresenta ainda **manifestação de inconformidade** (fls. 161 a 206), afirmando que: (a) não há na legislação vedação ao aproveitamento de créditos da contribuição no caso de não recolhimento desse tributos pela pessoa jurídica fornecedora de bens ou serviços, nem se registra que a regularidade cadastral dos fornecedores seja condição *sine qua non* para possibilitar a apropriação dos créditos; (b) as operações realizadas com as empresas ditas “inativas” foram efetuadas antes de estas serem consideradas “baixadas” ou “inaptas” pela Receita Federal, e houve ainda operações com empresas “ativas”, cabendo a cobrança destes contribuintes, e não da empresa; (c) as compras destas empresas foram todas acobertadas com notas fiscais regularmente emitidas, e que atendem aos requisitos da legislação estadual; (d) as despesas de fretes não foram segregadas pela empresa por não haver tempo hábil, tendo sido o prazo adicional por ela solicitado (60 dias) indeferido pelo fisco, não podendo este glosar todos os fretes de transferência/remessa por presunção, pela ausência de segregação; (e) a grande maioria das despesas de frete se refere a exportação indireta (transportes dos produtos saídos diretamente de seus fornecedores com destino aos portos para exportação, por conta e ordem da empresa (juntando documentos de venda e transporte - fls. 527 a 7783); (f) no que se refere a serviços de corretagem, assessoria técnica comercial e despesas com condomínio, as glosas se referem a equivocada acepção do termo “insumos”, derivada da indevida analogia com a legislação do IPI, mas para as contribuições, “insumo” deve ser entendido como todo gasto que colabora direta ou indiretamente na atividade empresarial geradora de receitas tributáveis.

Em 07/02/2013 (fls. 7787/7788), a DRJ converte o julgamento em **diligência**, para que a unidade local verificasse a situação dos fornecedores de café apontados nas glosas.

Em resposta, a unidade local emite o **Relatório Fiscal** de fls. 7921 a 7982, no qual informa que: (a) a diligência atende ao presente processo e a outros 12 da mesma empresa, e funda-se em operações especiais (“TEMPO DE COLHEITA”/2007 e “BROCA”/2010) fruto de parceria entre Receita Federal, Polícia Federal e Ministério Público Federal; (b) a empresa “COIMEX” (recorrente) utilizou-se de empresas “laranjas” como “intermediárias fictícias na compra de café de produtores”, nos períodos citados no processo; e (c) o *modus operandi* do esquema consistia em exigir que o produtor (pessoa física) “guiasse” o produto para pessoa jurídica “laranja” (mera intermediária financeira, conforme demonstram as declarações e fotos constantes do relatório), que emitia nota de venda aos compradores, o que era prática reiterada no mercado de café.

Do Relatório a empresa toma ciência em 02/08/2013 (fl. 7985), apresentando em 02/09/2013 a **manifestação** de fls. 7987 a 8010), no sentido de que: (a) a motivação das glosas no despacho decisório foi a ausência de recolhimento e a suposta irregularidade cadastral; (b) o relatório de diligência é superficial, genérico, incompleto e tendencioso, cabendo destacar que a empresa “COIMEX” e seus representantes sequer foram mencionados nas operações “TEMPO DE COLHEITA” e “BROCA”, que originaram a Ação Penal nº 2008.50.05.000538-3, nem no próprio relatório, não podendo a fiscalização a partir de tais procedimentos concluir que a empresa utilizou-se de “laranjas”; e (c) a empresa não negociou com pessoas supostamente envolvidas no “esquema”, mas com corretores, que identificavam fornecedores no mercado e intermediavam a negociação, sendo adquirente de boa-fé. A empresa junta ainda aos autos novos documentos buscando comprovar a regularidade das aquisições de café.

Em 04/12/2013 (fls. 8106 a 8139), ocorre o **juízo de primeira instância**, no qual se acorda pela improcedência da manifestação de inconformidade, concluindo aquele colegiado unanimemente que: (a) não assiste razão ao despacho decisório quando nega o direito ao crédito simplesmente porque não houve pagamento de tributo no elo anterior da cadeia, mas os documentos emitidos pelas empresas declaradas “INAPTAS” podem ser reputados como inidôneos, tributariamente ineficazes, autorizando a glosa dos custos na escrita fiscal (salvo comprovação do pagamento pelo preço da mercadoria e do real ingresso desta no estabelecimento industrial, prova que incumbe ao postulante do crédito), e produzem igual efeito em relação à documentação a comprovação direta ou indireta de “não ter havido a transação a que se referem”; (b) algumas das principais fornecedoras da empresa foram constituídas no período da reforma da legislação que rege as contribuições, que passou a conceder crédito em apenas parcial nas aquisições de pessoas físicas; (c) os fornecedores da empresa não recolheram nenhum tributos em 2005, e nenhuma das empresas diligenciadas possui patrimônio ou capacidade operacional, funcionário contratado ou estrutura logística, sendo tão somente empresas com existência “fantasmagórica” do ponto de vista tributário, meros vendedores de notas fiscais; (d) a fiscalização agiu corretamente ao admitir que as vendas, em verdade, foram feitas por pessoas físicas, que é o que ocorreu de fato; (e) os créditos demandados em relação a fretes não se referem a nenhuma das hipóteses permitidas na lei de regência (art. 3º, incisos I, II e IX), e os documentos apresentados se referem a aquisições com fim específico de exportação, que não geram créditos, por expressa vedação legal (art. 15, III da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 6º, III e § 4º da mesma lei); (f) os insumos tem que ser efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto, ou na prestação de serviço desenvolvida pela empresa, sendo que a corretagem nas intermediações, assim como a assessoria técnica comercial e as despesas de condomínio não atendem ao conceito de insumo.

Cientificada do acórdão da DRJ em 15/01/2014 (AR à fl. 8265), a empresa apresenta **recurso voluntário** em 20/01/2014 (fls. 8268 a 8358), sustentando que: (a) cabe a atualização monetária do crédito, não tendo a empresa contestado o assunto na manifestação de inconformidade porque discutia o tema judicialmente; (b) a decisão recorrida é nula, por inovar (de forma confessada) a fundamentação adotada originalmente pelo despacho decisório, em patente supressão de instância administrativa (inclusive no que se refere a fretes); (c) a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS é de caráter constitucional, não podendo ser mitigada pela legislação infraconstitucional; (d) os créditos permitidos na sistemática não cumulativa para as referidas contribuições (em relação a “insumos”) devem refletir todos os gastos que colaboram direta ou indiretamente na atividade empresarial geradora das receitas; (e) no momento da prolação do despacho decisório a DRF/Vitória tinha amplo conhecimento dos fatos investigados na Operação “TEMPO DE COLHEITA” e não qualificou as aquisições da recorrente como fraudulentas ou simuladas, fundando a negativa de crédito somente no fato de as empresas fornecedoras não terem recolhido as contribuições e serem “inaptas, omissas ou sem receita declarada”; (f) à época dos fatos as pessoas jurídicas indicadas no despacho decisório estavam com a situação cadastral regular perante a Receita Federal; (g) em atendimento a diligência da DRJ, que já mostrava discordar da fundamentação da autuação, foi juntado pela unidade local relatório genérico, incompleto, inconclusivo e tendencioso, sugerindo a participação da recorrente em “esquema fraudulento”, que levou a DRJ a apreciar casos diversos, em períodos diversos, estendendo as conclusões à recorrente, sem prova alguma, no período narrado nos autos; (h) a empresa sequer foi citada no relatório ou na Ação Penal relativa às operações especiais; (i) o despacho decisório não questionou a existência e a efetividade das aquisições de café, tendo sido as aquisições de boa-fé, o que demanda a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 82 da Lei nº 9.430/1996; (j) em razão da alteração da sede da empresa para São Paulo, os créditos das contribuições de 2006 a 2008 foram analisados pela DRF/São Paulo, que os acatou, inclusive em relação a algumas das mesmas empresas fornecedoras (cf. despachos decisórios que anexa); (k) a DRJ superou o

entendimento do despacho decisório de que os fretes de remessa/transferência não gerariam créditos, mas ainda assim negou o pleito sob o novo fundamento de que haveria vedação legal (inexistente) ao crédito de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação; e (l) pela abrangência adotada para o termo “insumos”, devem ainda ser acatados os créditos referentes a gastos incorridos com corretagem nas intermediações, assessoria técnica comercial e despesas de condomínio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

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

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

No presente processo, a matéria contenciosa se resume a glosas efetuadas pela fiscalização em relação a apuração de créditos sobre: (a) aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada; (b) apuração de créditos em relação a corretagem nas intermediações de café e soja, e outros serviços (como assessoria técnica comercial e despesas de condomínio); (c) fretes de remessas e transferências não detalhadas pela empresa mesmo após intimação; e (d) aquisições de mercadorias com fim específico de exportação. Não houve questionamento específico em relação às glosas sobre aquisições de mercadorias com fim específico de exportação.

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

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

Vejam os fundamentos da unidade local (fls. 142/143) para a negativa do direito de crédito em relação à rubrica:

Ressalta-se que dentre os fornecedores analisados, 40% enquadram-se nas situações acima descritas. A tabela abaixo apresenta as compras dos fornecedores irregulares na amostragem do ano de 2005.

Razão Social Fornecedor	raiz cnpj	irregularidade IRPJ	Total Global R\$
COMERCIAL AGRICOLA PONTO FORTE LTDA.	04.995.748	Inativa	11.020.000,00
Cerealista Carmo Sul Ltda	04.439.727	Inativa	9.901.550,90
Comércio de Café São Sebastião Ltda	04.907.469	Inativa	3.380.095,00
Cerealista Monte Azul Ltda	01.801.271	receita omitida	3.242.513,78
Serra Azul Comércio de Café Ltda.	05.430.679	Inativa	1.740.181,20
GTO- IND.E COM. DE CEREAIS LTDA	04.690.788	receita omitida	1.482.249,73
Ingrão Comércio de Cereais Ltda	02.101.222	omissa	1.276.855,92
ANTONIO CARLOS CANDIDO_CAFÉ	06.046.723	omissa	1.178.634,00
Exportadora de Café Centro Oeste Ltda	04.181.421	omissa	990.288,06
COMERCIAL ATACADISTA SUL MINEIRO LTDA	05.850.517	inativa	956.168,25
P.J.de Oliveira	04.447.409	inativa	905.165,00
Comercio de Cafe Rio Grande Ltda	05.333.558	inativa	877.756,00
Prime Atacadista de Café Ltda.EPP	05.534.451	omissa	824.883,30
MCM COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA	05.884.612	omissa	823.180,00
		total	38.599.521,14
		PIS	636.892,10
		COFINS	2.933.563,61

Como se pode extrair, a situação é paradoxal, haja vista que a Fazenda Nacional é instada a ressarcir um pretensão direito creditório que, como contrapartida, não possui o recolhimento dos tributos devidos na etapa imediatamente anterior. Verifica-se que há a pretensão de obtenção de crédito da PIS de janeiro a dezembro de 2005 sob compras de fornecedores em situações incompatíveis com a receita declarada que totalizariam crédito de **R\$ 636.892,10**, valores estes nunca recolhidos aos cofres públicos.

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

Após a transcrição de doutrina sobre a matéria, conclui-se no referido parecer (fls. 144/145) que:

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

O que se presume das análises realizadas, é que se trata, na verdade de fornecimentos de pessoas físicas que foram travestidos em fornecimentos de pessoas jurídicas apenas com o intuito de ampliar o valor do crédito da não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS, configurando um desvio danoso dos objetivos da legislação.

Isto posto, foi providenciada a relação nominal dos fornecedores (tabela resumo supra apresentada) que se encontram nas situações descritas, bem como a listagem das notas fiscais das aquisições não aproveitadas para o crédito integral, às fls.108/109, e foi

aos créditos integrais da não cumulatividade e por outro lado tais aquisições foram contempladas com o crédito presumido, relativo à pessoa física (sobre o qual não há incidência da contribuição). Tanto a exclusão das aquisições de pessoas jurídicas como a adição dos respectivos créditos presumidos foi registrada no demonstrativo de apuração dos créditos a descontar.

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

A DRJ, antes da apreciação da lide, promoveu a baixa em diligência (fls. 7787/7788) para que a unidade local promovesse verificações:

Considerando a existência de supostas irregularidades na obtenção e apropriação de créditos por empresas que operam no mercado de café, a partir do que consta das denominadas Operação “Tempo de Colheita” e Operação “Broca”, entendemos que deva ser verificado *in loco*, ou mesmo a partir de possível juntada de documentação extraída das citadas Operações, se:

- os fornecedores de café ao interessado, encontram-se localizados, efetivamente, no endereço informado à Receita Federal do Brasil (RFB), constante do cadastro do CNPJ, e além disso, se possuem patrimônio e capacidade operacional necessários à realização do objeto que se refere à venda de café, esclarecendo-se a suposta utilização de empresas “laranjas” pelo interessado como “intermediárias fictícias na compra de café dos produtores”;

- os fornecedores acima referidos se tratam, porventura, de pessoa jurídica “inexistente de fato”, em qualquer uma das situações aludidas no art. 37 da IN SRF nº 200, de 13/09/2002, vigente à ocasião em que ocorridos os fatos geradores do PIS tratados no presente processo administrativo, e que já se encontra atualmente revogada, encontrando-se em vigor a IN RFB nº 1.183, de 19/08/2011, e suas alterações;

- os fornecedores ora em comento possuem escrituração contábil-fiscal hábil e idônea, e registraram na sua contabilidade as vendas (faturamento) de café ao

interessado para os períodos mensais de apuração do PIS incluídos no 4º trimestre/2003, e tratados no presente processo;

- há instrumentos particulares (contratos) hábeis e idôneos, com reciprocidade de direitos e obrigações, firmados entre o interessado e seus fornecedores para a venda de café destes ao primeiro.

Nesses termos, entendemos que o presente julgamento deva ser convertido em diligência com vistas a obter junto a DRF-Vitória os elementos acima elencados, alertando que ao final da diligência proposta, o contribuinte deverá ser intimado a se manifestar sobre o seu resultado, se assim desejar, no prazo de trinta dias de sua ciência. Após, retomar o processo a esta DRJ/RJO para julgamento.

Apesar de não encontrar no processo menção às referidas operações especiais (“TEMPO DE COLHEITA” e “BROCAS”), é de se compreender que o julgador, que provavelmente já tinha contato com diversos casos advindos das referidas operações, desejava saber se também os fornecedores indicados no despacho decisório eram efetivamente “laranjas” ou “inexistentes de fato”, e se registraram em sua contabilidade as vendas, havendo instrumentos firmados para as vendas de café.

Por mais que se possa discordar das razões da diligência, é legítimo entender que o julgador, diante da iminência de afastar a principal motivação das glosas (ausência de

pagamento na etapa anterior), desejava saber se efetivamente tendo ultrapassado tal motivação, restaria comprovado o direito de crédito.

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

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

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

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

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

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

Mas o relatório fiscal de fls. 7921 a 7982 não restringe seu escopo aos fornecedores citados no presente processo, tratando inclusive de empresas e de períodos diferentes. É um relatório efetivamente “genérico”, e que se presta a este e a mais doze processos administrativos, indicados à fl. 7921. “Genérico” no sentido de trazer informações sobre as operações especiais (“TEMPO DE COLHEITA” e “BROCAS”), e não especificamente sobre as empresas fornecedoras relacionadas no presente processo. O relatório fiscal demonstra entender apenas parte do que lhe foi perguntado na diligência, logo ao início (fl. 7922):

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

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

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

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

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

Veja-se que após fazer referência expressa à COIMEX (recorrente), o relatório volta a ser “genérico”, tratando da existência de um “esquema fraudulento” que alcançou “renomadas empresas atacadistas”. E a sequência do relatório busca demonstrar o *modus operandi* do esquema e como a prática de vendas de notas fiscais e de interposição de empresas “laranjas” era prática generalizada no mercado de café (sem voltar a mencionar a empresa recorrente). Há ainda menção no relatório a diversas empresas “laranjas” (v.g. COLÚMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO, L&L, V. MUNALDI), e a pessoas físicas, sem que se fizesse a necessária correlação com o presente processo. A tabela de fls. 7951/7952 aponta supostas fornecedoras que atuaram de 2003 a 2007, constituindo um dos poucos vínculos no relatório a empresas mencionadas no presente processo. A seguir, transcreve-se a parte da tabela que trata efetivamente de empresas mencionadas pela fiscalização no presente processo:

NOME	CNPJ	LOCALIZAÇÃO	ESTADO	ANO-CALENDÁRIO				
				2003	2004	2005	2006	2007
COMÉRCIO DE CAFÉ RIO GRANDE LTDA (matriz e filial 03)	05.333.558/0001-02	MANHUAÇU	MG	INATIVA	INATIVA	INATIVA	OMISSA	OMISSA
MCM COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA	05.884.612/0001-08	MANHUAÇU	MG	INATIVA	OMISSA	OMISSA	OMISSA	OMISSA
SERRA AZUL COMÉRCIO DE CAFÉ	05.430.679/0001-72	MANHUMIRIM	MG	INATIVA	INATIVA	INATIVA	OMISSA	OMISSA

Das 14 empresas relacionadas na tabela de glosas da fiscalização (reproduzida ao início deste voto), 3 são também mencionadas no relatório: COMÉRCIO DE

CAFÉ RIO GRANDE LTDA, MCM COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA, e SERRA AZUL COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA.

E o relatório fiscal segue apresentando lista de pessoas jurídicas declaradas inaptas pela DRF/GVS/MG por serem inexistentes de fato (fl. 7953). Também são transcritos abaixo os excertos de tal lista que correspondem às empresas que são apontadas como fornecedoras no presente processo:

CNPJ	NOME	SIT. CADAST.	PROCESSO	MUNICÍPIO
05.430.679/0001-72	SERRA AZUL COMÉRCIO DE CAFÉ	INAPTA	19991.000521/2009-16	MANHUMIRIM
04.907.469/0001-60	COMÉRCIO DE CAFÉ SÃO SEBASTIÃO	INAPTA	10640.002827/2008-31	ERVÁLIA

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

E no curso do relatório (fl. 7956) é feita nova menção à MCM COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA, inclusive com foto.

Em relação à empresa COMÉRCIO DE CAFÉ RIO GRANDE LTDA, o relatório traz (fls. 7957/7958) ainda foto do local e depoimentos.

Olimpio Ferreira identificou-se como corretor autônomo de café atuando da seguinte forma: recebe amostras dos produtores, faz a classificação no escritório e as oferecem as exportadoras, cujos escritórios de compra estão localizados próximos ao do declarante:

2. Que o declarante Olimpio Ferreira Neto, CPF nº 063.535.776-30, é correto autônomo de café; que os produtores de café trazem amostras para o escritório do declarante onde são classificadas e provadas;
3. Que depois o declarante procura os compradores das empresas exportadoras para oferecer o café dos produtores;
4. Que o declarante oferece as amostras às seguintes empresas compradoras: (...), [DIVERSAS EXPORTADORAS/ATACADISTAS] (...).

Explicou que entre o produtor e a empresa compradora é interposta uma firma do declarante ou de terceiros para guiar café para os armazéns das compradoras. Revelou que a troca de nota do produtor é realizada próximo aos armazéns de descarga e que em contrapartida o produtor paga certo valor por saca de café para guiá-lo por meio da empresa de fachada.

5. Que após negociar com a empresa que ofereceu a melhor oferta, o produtor rural emite uma NFP [nota fiscal de produtor] para uma das firmas do declarante e este emite uma NF Saida para a empresa compradora;

6. Que na maioria das vezes a NFP é trocada pela NF da firma para guiar o café próximo ao armazém de descarga indicado pela empresa compradora; que nesta operação o declarante recebe 0,5% sobre o valor da operação a título de comissão [Olimpio é corretor]; que no caso em que o café era guiado em nome de uma firma de terceiros o produtor pagava um valor por saca de café pelo fornecimento da nota;

Olimpio declarou que, em razão da imposição das empresas compradoras de guiar café em nome de pessoa jurídica, resolveu criar as suas com o mesmo objetivo:

7. Que em razão de que no período da SAFRA surgiam vários corretores com empresas para guiar café que ao depois desapareciam e davam prejuízos aos produtores, o declarante constituiu firmas, visto que era impossível atuar como corretor, pois as empresas compradoras só adquiriam café de produtores guiados em nome de pessoas jurídicas;

8. Que o declarante afirmou que os grandes produtores negociam diretamente com as exportadoras e eles próprios procuram uma "empresa" para guiar o café;

Olimpio revelou as empresas de fachada em que é sócio de fato e/ou de direito:

10. Que o declarante afirmou que é sócio de direito e/ou de fato das seguintes pessoas jurídicas usadas para guiar café: Rio Grande, Halffa, Nova Esperança, Serra Azul e Mila e também da Novos Grãos em Manhumirim;

Na COMÉRCIO DE CAFÉ RIO GRANDE, figuram como sócios Ronald Ferreira, primo de Olimpio, e José Martins Velozo. Apesar de declaração de inativa ou omissa, teve movimentação financeira com mais de R\$84 milhões nos anos de 2005 e 2006. Nos anos de 2003 e 2004, COMÉRCIO DE CAFÉ RIO GRANDE documentou aquisições de café para a COIMEX em quase R\$ 555 mil.

O relatório confirma ainda que os sócios da COMÉRCIO DE CAFÉ RIO GRANDE LTDA e da SERRA AZUL COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA são os mesmos (fl. 7960):

SERRA AZUL, com endereço em Manhumirim/MG, foi constituída em 19/11/2002 e apresentou declarações de INATIVA para os anos de 2002 a 2005 e ficou só nisso. No que se refere a sua movimentação financeira, não foi tão econômica. Foram R\$113 milhões entre 2004 e 2009. Foi declarada INAPTA.

Olimpio Ferreira e Ronaldo Ferreira também são sócios da SERRA AZUL, constituída em 18/02/2004, em Manhumirim/MG, passou em 21/12/2010 para Manhuaçu/MG.

A empresa PJ DE OLIVEIRA também é mencionada no relatório, em depoimento de "OLIMPIO" (fl. 7961) e em diligência (fl. 7962), também incluindo foto.

É ainda mencionada a empresa COMÉRCIO AGRÍCOLA PONTO FORTE LTDA (fl. 7968), declarada inapta.

A empresa COMÉRCIO DE CAFÉ SÃO SEBASTIÃO LTDA, por sua vez, é citada às fls. 7971/7972, igualmente com foto:

Ao lado da CAFEIRA SÃO SEBASTIÃO (nº 15), que “ope rou” até 2010, estavam localizadas várias corretoras. Com a estrutura mostrada, sem qualquer imobilizado e pagamento de frete e armazenagem, movimentou entre 2006 a 2010 quase **R\$ 1.000.000.000,00 (UM BILHÃO DE REAIS)**.

CAFEIRA SÃO SEBASTIÃO foi alvo de procedimento fiscal pela DRF/VARGINHA/MG iniciado em 2010. Nas declarações colhidas a termo pelos Auditores-Fiscais responsáveis pela fiscalização, restou demonstrado que CAFEIRA SÃO SEBASTIÃO apenas vendia nota fiscal.

Em 10/07/2012, Maria José da Silva Santos, que juntamente com outra pessoa emitia nota fiscal na CAFEIRA SÃO SEBASTIÃO, declarou que **“os exportadores davam as ordens para nós quanto ao preenchimento das notas fiscais”**. (grifo e negrito nosso). Explicou:

QUE o motoboy entregava as notas fiscais e entregava ao Sr. Ladeira e ele pedia para nós emitirmos, QUE sem a ordem do Sr. Sebastião Ladeira não se fazia nada.

Maria José definiu com exatidão o papel da CAFEIRA SÃO SEBASTIÃO: **“a cafeeira só fazia as notas fiscais, QUE os exportadores e produtores combinavam o que colocar na nota e só a nota passava pela cafeeira”** (grifo e negrito nosso).

Por conseguinte, **“nunca viu uma saca de café entrando ou saindo da cafeeira”**, assegurou Maria José.

Sobre a venda de notas da CAFEIRA SÃO SEBASTIÃO, Maria José esclareceu **“que só sabia que havia o comércio de notas fiscais, porém não sabia quanto a cafeeira cobrava pela nota fiscal”**.

Afirmou que a **“[várias exportadoras] solicitavam que na nota fiscal o valor e a quantidade viessem de acordo como eles ordenavam e eu enviava para a firma, através do motoboy a nota fiscal diretamente para o exportador”**.

A corroborar as declarações do dia 11/07/2012 prestadas por Ana Lúcia Facundo Domingues, que trabalhou na CAFEIRA SÃO SEBASTIÃO sem registro: **“QUE só sabia que existia a comercialização de notas fiscais, QUE só não sabia quanto a empresa ganhava por nota”**. E concluiu: **“QUE tinha conhecimento que o ganho da Cafeeira São Sebastião era só na emissão e venda de notas fiscais aos exportadores”**.

Também é mencionada no relatório a empresa CEREALISTA MONTE AZUL LTDA (fl. 7974, igualmente com foto).

A mesma empresa é vinculada a outras na sequência do relatório (fl. 7975):

Em síntese, Murilo Araújo assegurou que o corretor Luciano Cunha Vieira negocia praticamente toda a sua produção, sendo uma pequena parte com o corretor Adilson.

Que após enviar amostra e fechar a negociação, o encarregado da sua fazenda leva a documentação para emissão da nota fiscal na Prefeitura de Carmo da Mata, "onde o corretor também fornece os dados do Comprador para emissão da Nota Fiscal Avulsa de Produtor da venda de sua produção de café".

A acrescentou arrematando:

"Que não tem conhecimento de quem são as empresas destinatárias das Notas Fiscais de sua emissão, tendo em vista que quem providencia a emissão das mesmas é o corretor";

"Que nunca teve qualquer contato com algum representante das empresas defeinidas como DESTINATÁRIO nas notas fiscais de sua emissão, só tendo conhecimento das mesmas quando da emissão das notas".

Murilo Araújo teve sua produção de café guiado em nome da CAFEIRA SÃO SEBASTIÃO, CAFEIRA MONTESA, G.W COMÉRCIO ATACADISTA DE CAFÉ e S/A SILVEIRA, além da principal "fornecedora" de café para a COIMEX no período em análise: COMERCIAL AGRÍCOLA PONTO FORTE (R\$11 milhões).

Também em relação à CEREALISTA CARMO SUL LTDA, citada em depoimento (fl. 7965), são apresentados elementos específicos no relatório (fls. 7975/7976, trazendo ainda foto):

CARLOS EDUARDO DIAS DE CASTRO, proprietário do premiado café CARMO DE MINAS cultivado pelo seu filho (Campeão Mineiro e Brasileiro), tem uma cafeteria em frente do imóvel onde teria se instalado a CEREALISTA CARMO SUL.

CARLOS EDUARDO explicou em 21/10/2012 que é produtor de café e que já trabalhou como intermediário na venda de café do produtor com corretores de VARGINHA. Alegou que a maioria do café do produtor de CARMO DE MINAS é negociado com a própria cooperativa (COCARIVE).

São por fim mencionadas no relatório as empresas GTO IND. E COM. DE CEREAIS LTDA, INGRÃO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA, ANTÔNIO CARLOS CÂNDIDO CAFÉ LTDA, EXPORTADORA DE CAFÉ CENTRO OESTE LTDA e PRIME ATACADISTA DE CAFÉ LTDA (fl. 7980).

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

A nosso ver, aparentemente não teria sido efetuada uma verdadeira diligência para atender ao demandado pela DRJ, mas apenas juntado um relatório que se prestaria à formação de convicção de que a fraude era prática generalizada no mercado de café, sem a

preocupação de tratar especificamente (embora o relatório acabasse por resvalar em alguns) dos fornecedores mencionados nas glosas do fisco.

A DRJ aprecia o tema, e logo ao início de seu voto deixa extremamente clara a situação que estava a apreciar antes da diligência (fls. 8116/8117), reconhecendo literalmente que “a glosa se deveu não à falta de confirmação documental da transação, mas à inexistência de recolhimento de tributo”:

Glosa de créditos referentes a bens fornecidos por PJ

1º argumento: PJ inativas, baixadas, omissas

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

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

Eis a controvérsia configurada antes da diligência efetuada.

E segue o julgador (ainda à fl. 8117) afirmando, sobre a documentação apresentada pela empresa, que:

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

Mas na sequência a DRJ expressamente afasta a razão alegada como 1º argumento para as glosas (fl. 8117):

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

E depois de afastar a razão constante como 1º argumento para as glosas, e à luz dos arts. 80 a 82 da Lei nº 9.430/1996, a DRJ prossegue afirmando que após a declaração de inaptidão “os documentos fiscais emitidos pelas empresas declaradas inaptas podem ser reputados como inidôneos e, assim, tributariamente ineficazes, autorizando a glosa dos custos na escrita fiscal do terceiro interessado, salvo comprovação do pagamento pelo preço da mercadoria e do real ingresso desta no estabelecimento industrial”.

Mas já na sequência do voto (fl. 8121) o julgador de piso recorda que o despacho decisório sequer falava em inaptidão, tema que só foi mencionado no relatório resultante da diligência:

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

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

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

Assim, depois de rechaçar o primeiro argumento utilizado para a glosa (de que teria que existir pagamento na etapa anterior) a DRJ passa a analisar o segundo argumento (de que as compras eram de empresas inativas, omissas ou com receita nula, ou, nas suas palavras, “pseudoatacadistas” - fl. 8121):

2º argumento: Compras de “pseudo-atacadistas”

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

E, na sequência, logra êxito o julgador de piso, a nosso ver, em comprovar que havia efetivamente um esquema fraudulento nas compras de café, detectado nas operações especiais “TEMPO DE COLHEITA” e “BROCAS”. Contudo, é absolutamente deficiente a vinculação da recorrente a tais fraudes, não havendo qualquer disposição específica que vincule a recorrente, em que pese haja elementos satisfatórios para que se forme convicção em relação a alguns fornecedores.

Mas é perceptível que o julgador acaba fazendo generalizações, desejando alastrar conclusões a que facilmente chegaria em relação a alguns fornecedores para outros que são somente mencionados no relatório de diligência.

A generalização é perceptível em alguns excertos do voto (fl. 8125), no qual as conclusões são estendidas a todas as fornecedoras:

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

É certo que nas operações especiais foi possível atestar tal quadro caótico e preocupante em relação a diversas empresas, mas restam ausentes as vinculações específicas em relação a algumas das fornecedoras mencionadas no despacho decisório denegatório no bojo deste processo. O caráter paradoxalmente inconclusivo das “conclusões” da DRJ é refletido no excerto seguinte do voto (ainda à fl. 8125):

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

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

Essa precariedade probatória é perceptível nas próprias expressões usadas pelo julgador. Além de apreciar o caso conclusivamente com base em “indícios que militam”, o julgador usa ainda outras expressões de pouca força afirmativa, como o “tudo indica” (de fl. 8126):

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

Ademais, na parte em que o julgador tenta apresentar provas que endossem os indícios (fls. 8126 a 8130), as menções são a empresas e pessoas que sequer são mencionadas como fornecedoras da recorrente no presente processo (v.g., COLÚMBIA e V. MUNALDI).

Em suma, a nosso ver a DRJ efetivamente fracassa em sua tese de abstrair as conclusões do relatório de diligência a todas as empresas fornecedoras. E, mesmo em relação às empresas expressamente citadas no relatório, só vemos nestes autos elementos suficientes para manutenção das glosas em relação às empresas “CEREALISTA CARMO SUL LTDA”, “CEREALISTA MONTE AZUL LTDA”, “COMÉRCIO DE CAFÉ SÃO SEBASTIÃO LTDA”, “COMÉRCIO DE CAFÉ RIO GRANDE LTDA” e “SERRA AZUL COMÉRCIO DE

CAFÉ LTDA”, visto que resta inequívoca a prática do *modus operandi* descrito pela fiscalização.

Diante das provas apresentadas em relação a tais empresas, não resta lugar à tese de que a recorrente adquiriu bens como terceiro de boa-fé.

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

Pelo exposto, voto pela manutenção das glosas apenas em relação às aquisições efetuadas das empresas “CEREALISTA CARMO SUL LTDA”, “CEREALISTA MONTE AZUL LTDA”, “COMÉRCIO DE CAFÉ SÃO SEBASTIÃO LTDA”, “COMÉRCIO DE CAFÉ RIO GRANDE LTDA” e “SERRA AZUL COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA”, afastando as demais por não haver nos autos elementos que desconstituam a boa-fé da recorrente nas aquisições de que especificamente trata o presente processo.

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

Analisada a presente matéria, à qual se dedica a maior parte do recurso voluntário, passa-se a analisar as demais glosas efetuadas, em relação a apuração de créditos em relação a corretagem nas intermediações de café e soja, e outros serviços (como assessoria técnica comercial e despesas de condomínio), e fretes de remessas e transferências não detalhadas pela empresa mesmo após intimação, cabendo trazer antecipadamente algumas delimitações conceituais e normativas necessárias.

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

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

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

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

(...)

b) a receita ou o faturamento;

(...)

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

(...)

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

(...)” (grifos nossos)

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

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

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

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

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

O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e nº 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange “*as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado*” e “*os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto*”.

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF). Contudo, tal tarefa se revela improficua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI

é demasiadamente restritivo, e o encontrado a partir da legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de “*despesas operacionais*”, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - v.g. incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

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

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

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

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

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

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

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

Das glosas em espécie

Conforme relatado, em relação ao despacho decisório, as glosas são referentes a: (a) apuração de créditos em relação a corretagem nas intermediações de café e

soja, e outros serviços (como assessoria técnica comercial e despesas de condomínio); e (b) fretes de remessas e transferências não detalhadas pela empresa mesmo após intimação.

A única defesa específica e detalhada é em relação a fretes (fls. 8330/8353). Em relação aos demais itens, na peça recursal (fls. 8354) argumenta-se unicamente que:

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

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

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

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

Totalmente carente de base legal, assim, o pleito.

E, ainda que o fundamento fosse diverso, persistiria a total inadequação aos comandos legais, que, repita-se, são de observância obrigatória por este colegiado em função da citada Súmula CARF nº 2.

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

No que se refere a fretes, matéria que não foi questionada apenas de forma genérica no recurso voluntário, cabe destacar que a negativa de crédito, no despacho decisório, era fundada em carência probatória (fl. 141):

Não é possível afirmar que em todas estas operações exista despesa de frete, porém, nota-se, que apesar de tão expressivas, não foi possível identificar na contabilidade apresentada, de forma segregada, as despesas de frete nas remessas e transferências visto que foram contabilizadas de forma agrupada com as demais despesas de frete eventualmente realizadas.

Desta forma, o contribuinte foi intimado no item 1 do TIF nº7/2009 em 21/08/2009 (fls.27/28), a apresentar de forma segregada, à luz da escrituração contábil, as despesas de frete na aquisição, nas vendas e nas remessas/transferências. Em resposta, em 11/09/2009 mesmo após a dilação do prazo para 10/09/2009, o contribuinte não teve êxito em apresentar as informações solicitadas, resumindo-se a informar o que já havia informado. Foi novamente intimado a apresentar o demonstrativo das despesas de forma segregada através do TIF nº8/2009 em 14/09/2009 (fl.29/30). Em resposta, em 21/09/2009, o contribuinte informa que não dispõe em sua contabilidade da informação sobre o frete de forma segregada conforme solicitado, solicitando prazo adicional de 60 dias para levantamento (fl.75).

Nova prorrogação de prazo não foi aceita visto que o contribuinte já havia tido 31 dias para apresentação da informação. No entanto dada a necessidade de nova intimação para outros esclarecimentos, o contribuinte foi novamente intimado a apresentar estas informações com novo prazo de 20 dias. Este prazo venceu em 28/10/2009, quando o contribuinte informa a impossibilidade de apresentar as informações solicitadas (fl. 78). Nota-se que entre a primeira intimação e o prazo final da intimação no TIF nº9, passaram-se 68 dias. O contribuinte solicitou crédito que não podia quantificar nos prazos estabelecidos na legislação e que não podia, por consequência ser quantificado pelo fisco. Desta forma, não tendo o contribuinte quantificado as despesas de frete na aquisição e nas vendas não foi possível o aproveitamento dos créditos.

E, ao contrário do que parece crer a recorrente, a DRJ, ao apreciar inauguralmente tais documentos, apresentados na manifestação de inconformidade, certamente poderia verificar que estes não amparam o crédito, porque encontram obstáculo normativo.

Assim, a fundamentação de carência probatória altera-se para ausência de permissão legal. E se isso ocasionasse, como postula a recorrente, nulidade por alteração de fundamento, a DRJ não poderia sequer apreciar os documentos, bastando sua apresentação (ainda que em oposição às normas que regem a matéria) para que fosse afastada a autuação. Mantido esse entendimento, nenhuma empresa apresentaria mais os documentos na fase fiscalizatória, postergando a apresentação sempre à manifestação de inconformidade, quando já não poderia ser analisada qualquer matéria em relação aos documentos apresentados que não a sua simples apresentação. Nada mais absurdo.

Por certo que se o documento só foi apresentado na manifestação de inconformidade, o julgador de piso pode (em verdade, deve) analisá-lo quanto ao cumprimento da legislação que rege a matéria.

Afasto assim a nulidade suscitada.

No mérito, a própria empresa (assim como os documentos anexados) esclarece que os fretes de remessa/transferência se referem ao transporte de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, até armazéns gerais localizados em Santos (que não são estabelecimentos da recorrente).

Bem esclareceu a DRJ ao analisar a matéria (fls. 8131/8132):

Observa-se, pela legislação transcrita, a existência de três possibilidades que poderiam ser cogitadas para abranger as despesas com frete:

- a) o inciso I (“bens adquiridos para revenda”);
- b) o inciso II (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”); e
- c) o inciso IX (“frete na operação de venda”).

O primeiro caso é o dos bens adquiridos para revenda. Nesse caso, o frete referente à aquisição da mercadoria poderia ser somado ao valor da mercadoria. A segunda possibilidade é considerar o gasto com o frete como um bem ou serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem. A terceira situação em que o frete pode ser

considerado como crédito é a do inciso IX, referente ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Com o fito de reverter a glosa perpetrada pelo Despacho Decisório, a interessada trouxe aos autos a relação onde constam Conhecimentos de Transporte e as Notas Fiscais, indicando um valor de frete de R\$ 5.119.121,10, indicado como Total dos Conhecimentos, relativo ao 2º Trimestre de 2005, além de diversas Notas Fiscais de compras e Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas.

A DRJ não encontra enquadramento para a operação descrita nos documentos da empresa: fretes de remessa de mercadoria adquirida com fim específico de exportação para armazéns gerais que não são da recorrente, em cidade portuária.

E aponta ainda vedação legal ao crédito, presente no art. 6º, III e § 4º c/c art. 15, III da Lei nº 10.833/2003, concluindo (fl. 8133) que:

Com efeito, não há que se falar em crédito de frete na compra das presentes mercadorias, pois como sobejamente demonstrado acima, em tal condição, o crédito é agregado ao valor da mercadoria/insumo. Se não há crédito em relação a tal mercadoria/insumo, obviamente, não existe o correspondente crédito do frete na compra, uma vez que se trata de operação sem incidência da contribuição em comento.

Temos aqui que a DRJ, apesar de partir da discutível premissa de que a operação de frete não é tributada (a nosso ver não é a ausência ou não de tributação de tal operação o fator de relevância na presente análise), suscita dispositivo (aplicável à COFINS por força do art. 15, III da Lei nº 10.833/2003) que merece aqui transcrição e exegese - o art. 6º (III e § 4º) da mesma Lei nº 10.833/2003:

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.” (grifo nosso)

Além de, no caso em análise, o crédito não ser propriamente vinculado a “receita de exportação” (visto que a “receita de exportação” se refere à empresa que vendeu à comercial exportadora, para que não se opere duplicidade de cômputo), há vedação expressa à utilização de créditos básicos previstos no art. 3º (facilmente decorrente da leitura dos §§ 1º e 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003), como vem entendendo este CARF (v.g., Acórdãos nº 3401-002.886 a 892, nº 3302-002.216, nº 3302-002.654 e nº 3302-002.655).

Transcreva-se excertos deste último julgamento, unânime em relação à matéria:

“DESPESAS COM MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. É vedado ao exportador de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação creditar-se de PIS em relação às despesas vinculadas a esta operação.

(...)

Não resta nenhuma dúvida de que todos os créditos da Cofins relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor, e incluído no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria e, por esta razão, o adquirente e exportador direto da mercadoria não pode se creditar da Cofins, por força do que dispõe § 4º, do art. 6º c/c inciso III, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/03, abaixo reproduzidos.

(...)

Supondo, por exemplo, que a recorrente seja exclusivamente uma empresa comercial exportadora e tenha incorrido nas mesmas despesas de frete de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação. Nestas condições, e à luz do dispositivo legal acima, teria a recorrente direito ao creditamento das despesas com frete e armazenagem? Entendo que não. E não o tem porque a norma de regência (§ 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, acima reproduzido) é clara ao proibir a apuração de crédito vinculado à receita de exportação das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, independente de haver ou não, para o tipo de despesa incorrida, previsão legal de creditamento, quando vinculada às demais receitas.

O fato de a recorrente auferir receita de exportação com a venda de produtos de sua fabricação e de produtos fabricados por terceiros, adquiridos com o fim específico de exportação, em nada afeta a proibição legal de apuração de crédito vinculados a

receita de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros.” (Acórdão nº 3302-002.655, Rel. Cons. Walber José da Silva, unânime em relação ao tema, sessão de 23.jul.2014) (grifo nosso)

Acordamos, então, com a aplicação ao caso narrado nestes autos do dispositivo de vedação mencionado pela DRJ, que é mais amplo do que parece entender a recorrente, que o restringe a mercadorias (amplitude que é a nosso ver incompatível com a expressão constante ao final do referido § 4º do art. 6º: “vinculados”). Ademais, acorda-se ainda com a dificuldade expressa pelo julgador de piso em enquadrar o frete tratado nestes autos em uma das categorias permitidas na lei de regência (incisos I, II ou IX do art. 3º), pois não se comunga do entendimento que a remessa de mercadoria para armazém-geral em cidade portuária constitua propriamente um frete de venda (ainda que houvesse eventualmente sido comprovada no processo a assunção de tais despesas de transporte integralmente pela recorrente).

Destarte, voto pela manutenção das glosas referentes a “insumos”.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer o crédito em relação às aquisições de café das empresas listadas à fl. 142, no parecer que ampara o despacho decisório, à exceção das empresas “CEREALISTA CARMO SUL LTDA”, “CEREALISTA MONTE AZUL LTDA”, “COMÉRCIO DE CAFÉ SÃO SEBASTIÃO LTDA”, “COMÉRCIO DE CAFÉ RIO GRANDE LTDA” e “SERRA AZUL COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA”.

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

Rosaldo Trevisan