MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**15578.000953/2009-57**
ACÓRDÃO	3002-003.445 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

LIMITES DO LITÍGIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura em face de impugnação ou manifestação de inconformidade que tragam, de maneira expressa, as matérias contestadas, explicitando os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

PRELIMINAR DE NULIDADE. ALEGAÇÃO DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA COM FUNDAMENTO LEGAL DISTINTO DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. Não configura cerceamento do direito de defesa a decisão de primeira instância que mantém alinhamento entre os fundamentos apresentados e os elementos constantes da autuação, desde que estejam dentro do escopo da apuração inicial. A ausência de inovação substancial nos fatos ou fundamentos permite ao contribuinte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

FRAUDE. SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO. IMPOSSIBILIDADE.

O simples indício de fraude não autoriza a desconsideração do negócio jurídico com a consequente glosa dos créditos advindos do ilícito. É preciso a comprovação por meio de provas da existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida.

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. PIS/COFINS. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte.

CRÉDITO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS (CAFÉ). POSSIBILIDADE

Os gastos com serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima são essenciais e relevantes à atividade e por isso dão direito a crédito

COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETE

A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, por unanimidade de votos, em não conhecer o recurso quanto às alegações sobre as estimativas da CSLL e conhecer quanto às alegações de correção monetária. Acordam ainda, por voto de qualidade, em não acolher a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, vencidas as conselheiras Gisela Pimenta Gadelha Dantas (relatora), Keli Campos de Lima e Neiva Aparecida Baylon que acataram a preliminar de nulidade, e, no mérito, a) por maioria, em dar parcial provimento para afastar as glosas dos créditos relativas à aquisição de café e aos gastos de corretagem, tendo divergido o conselheiro Renan Gomes Rego que mantinha as glosas relativas à aquisição de café e aos gastos de corretagem; b) por unanimidade, em reverter as glosas de frete. Mantidas as demais glosas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, quanto à preliminar.

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

Assinado Digitalmente

Gisela Pimenta Gadelha Dantas – Relatora

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Redator designado

Assinado Digitalmente

Catarina Marques Morais de Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao, Keli Campos de Lima, Renan Gomes Rego (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Neiva Aparecida Baylon, Catarina Marques Morais de Lima (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Marcos Antonio Borges, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Renan Gomes Rego.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório que não reconheceu o direito creditório da Recorrente.

Pela clareza com que narrou o tema, passo a transcrever o relatório do acórdão Recorrido:

"Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento/Declarações de Compensação (Dcomp), no montante de R$ 3.880.876,28, de crédito relativo a COFINS não-cumulativa referente ao período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 (3º Trimestre de 2005).

A DRF/Vitória exarou o despacho decisório de fls. 250, com base no Parecer SEORT/DRF/VIT nº 2.748, de 06/11/2009 (fls. 238 e ss.), decidindo reconhecer em parte o direito creditório pleiteado, no valor de R$ 1.507.099,90.

1. O art. 3º da Lei nº 10.833/03 define que só dá direito ao crédito os serviços aplicados à produção. Após análise da documentação verificou-se que no código de

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

operação 1999 e 2999, a empresa lançou serviços que não se incluem nas hipóteses que podem ser consideradas para efeitos de cálculo de crédito. O contribuinte informa que tratam de serviços de corretagem nas intermediações de café e de soja e serviços prestados na produção de açúcar e mescla. Estes serviços por não terem sido aplicados diretamente à produção não dão direito ao crédito e, portanto, foi efetuada a glosa. Assim como nas despesas com Assessoria Técnica Comercial e Despesas de condomínio;

2. O contribuinte solicitou crédito que não podia quantificar nos prazos estabelecidos na legislação e que não podia, por conseqüência, 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;

3. Foram analisadas as aquisições de café dos fornecedores pessoas jurídicas, sendo as compras pulverizadas em mais de 140 fornecedores. Para efeito de análise optou-se por uma amostragem onde foram analisados fornecedores que representaram 80% das aquisições de café no ano de 2005. Alguns fornecedores se enquadram como pessoas jurídicas que se declararam à Receita Federal do Brasil em situação de inatividade, ou simplesmente estão omissas perante o órgão. Outras ainda, quando prestaram tais informações, o fizeram de maneira irregular, eis que a receita declarada é nula, portanto totalmente incompatível com o valor das vendas realizadas, isto considerando apenas as operações mercantis com o ora requerente;

4. Ressalta-se que dentre o valor das compras dos fornecedores analisados, 40% enquadram-se nas situações acima descritas;

5. A tabela às fl. 246 apresenta as compras dos fornecedores irregulares;

6. Como se pode extrair, a situação é paradoxal, haja vista que a Fazenda Nacional é instada a ressarcir um pretenso direito creditório que, como contrapartida, não possui o recolhimento dos tributos devidos na etapa imediatamente anterior;

7. Verifica-se que há a pretensão de obtenção de crédito da COFINS de janeiro a dezembro de 2005 sob compras de fornecedores em situações incompatíveis com a receita declarada que totalizariam crédito de R$ 2.933.563,61, valores estes nunca recolhidos aos cofres públicos;

8. Diante do que foi retratado, a plausível conclusão conduz 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;

9. Com efeito, o princípio da não cumulatividade, tal como insculpido no art. 153, § 3º, II da CF/88 (não obstante referir-se ao Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, sem sombra de dúvida é o paradigma adotado para esta novel roupagem das

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

contribuições sociais em comento), estabelece a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado na anterior;

*10. Ressalta-se que esta argumentação tem como base que o critério de apuração não*cumulativa escolhido pelo legislador teve por fim, sem qualquer sombra de dúvida, desonerar a cadeia de produção, até então gravada pela incidência cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins;*

11. 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;

12. Isto posto, foi providenciada a relação nominal dos fornecedores que se encontram nas situações descritas e respectivos valores de vendas, bem como a listagem das notas fiscais das aquisições não aproveitadas para o crédito integral, às fls. 227/233 e foi promovida a glosa pertinente. Por outro lado tais aquisições foram contempladas com o crédito presumido, relativo à pessoa física(sobre o qual não há incidência de contribuição).”

Cientificado do Despacho Decisório o Recorrente interpôs Manifestação de Inconformidade no qual alega, em síntese que:

“1. Não há na legislação qualquer vedação ao aproveitamento de créditos no caso do não recolhimento pela pessoa jurídica fornecedora dos bens ou serviços.Tal restrição existe apenas na hipótese de as aquisições não estarem sujeitas à exigência do tributo, o que efetivamente não ocorre no presente caso;

2. E foi justamente esse o procedimento adotado pela requerente quando da aquisição de produtos e serviços para industrialização e revenda, de pessoa jurídica domiciliada no País: apropriou-se do crédito, procedendo seu cálculo mediante a aplicação da alíquota devida sobre o valor das aquisições dos referidos bens e serviços;

3. Contudo, em desacordo com a legislação de regência, não foram reconhecidos diversos créditos sob a alegação de ter sido identificado irregularidades na situação cadastral de algumas empresas fornecedoras dos produtos adquiridos, considerando-as“inaptas, inativas ou omissas”;

4. Diversas pessoas jurídicas se encontravam, no período em que contribuinte adquiriu as mercadorias, na condição de ativas. A falta de pagamento da contribuição deve ser exigida desses contribuintes, nunca do adquirente mediante violação do seu direito;

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

5. Nenhum dispositivo legal vincula o aproveitamento do crédito à regularidade fiscal do fornecedor dos produtos quanto ao cumprimento de obrigações acessórias. Apenas vincula o crédito às aquisições efetuadas junto a pessoas jurídicas, sujeitas à incidência da contribuição;

6. Cumpre destacar que as compras realizadas foram todas acobertadas com notas fiscais regularmente emitidas, e que atendem aos requisitos impostos a esses documentos pela legislação pertinente;

7. Frise-se que estes documentos fiscais somente podem ser utilizados mediante prévia autorização do Fisco Estadual que jurisdiciona o estabelecimento fornecedor e dá-se mediante a constatação pelo próprio Fisco da regularidade fiscal do contribuinte, ainda que no âmbito das obrigações estaduais;

8. Além de respeitar a legislação fiscal quando da aquisição de bens e serviços, exigindo notas fiscais para documentar tais operações, declara que efetuou regularmente o pagamento destas aquisições às empresas fornecedoras;

9. Não tem competência para fiscalizar o efetivo cumprimento das obrigações principal e acessórias por parte dos fornecedores dos seus produtos. Esta competência cabe exclusivamente às autoridades tributárias que, por meio de informações fiscais prestadas por seus contribuintes, tem condições de verificar o cumprimento das referidas obrigações e, se não cumpridas, tem meios para exigir o seu cumprimento;

10. Na realidade, caso se comprove que tais fornecedores não efetuaram o pagamento do PIS, é destes que deve ser exigido o crédito tributário;

11. Ademais, o legislador federal não impôs à interessada a obrigação de fiscalizar o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte que realizou a etapa anterior com os produtos para efetuar o crédito do PIS, bastando que o produto adquirido, para ser comercializado, tenha se sujeitado à incidência desse tributo;

12. Ressalte-se, também, que a exigência de comprovação do recolhimento do tributo pelo fornecedor do bem ou serviço, também não existe na esfera do IPI para fins de aproveitamento do crédito por parte do destinatário;

13. Cabe registrar que às despesas de fretes foram suportadas por ela e registradas em sua contabilidade, seja como custo nas aquisições de insumos, seja como despesa na venda de seus produtos, sendo inequívoco, portanto, o seu direito de crédito;

14. A discordância quanto ao aproveitamento dos créditos do PIS baseou-se no argumento de que as despesas de frete nas transferências de mercadorias não estão previstas pela legislação ordinária como uma das hipóteses de aproveitamento de créditos da contribuição;

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

15. Contudo, não se pode perder de vista que a contribuição incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Como contrapartida, há que se reconhecer os créditos para todos os gastos que colaboram direta ou indiretamente na atividade empresarial geradora de receitas tributáveis;

16. É importante esclarecer que as despesas incorridas com frete pela requerente, em sua grande maioria, referem-se aos transportes dos produtos saídos diretamente de seus fornecedores com destino aos portos para exportação, por conta e ordem da requerente (exportação indireta);

17.Resta claro que estas operações não se referem a meras transferências ou remessas de mercadorias, mas, efetivamente, de operações de venda, sendo legítima a apropriação de créditos sobre os fretes contratados para este fim;

18. Neste contexto procede a juntada dos anexos documentos comprobatórios de suas despesas incorridas com transporte de mercadorias (notas fiscais de aquisição e respectivos conhecimentos de transporte). Tais documentos comprovam as despesas de fretes suportadas para a retirada de produtos juntos aos seus fornecedores e transporte da mercadoria a ser exportada até os portos;

19. Assim solicita sejam reconhecidos os créditos do PIS relativos às despesas com fretes;

20. Não cabe a glosa referente às despesas de condomínio. A discordância ao desconto dos créditos, por considerar que não se tratam de insumos, valeu-se, equivocadamente, do conceito atribuído ao referido termo pela legislação do IPI e do ICMS;

21.Tal conceito não pode ser aplicado para a Contribuição ao PIS, haja vista que o referido tributo incide sobre todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica e, portanto, há que se reconhecer os créditos da referida contribuição para todos os gastos que colaboram direta ou indiretamente na atividade empresarial geradora de receitas tributáveis;

22. As despesas estão intimamente ligadas à atividade desenvolvida pela requerente, geradora de receitas tributadas pela contribuição e, nessa medida, requer sejam afastadas as alegações da autoridade fiscal e reconhecidos os créditos."

Em 20/02/2013, a 17ª Turma da DRJ/RJ1 encaminhou o processo em diligência para que a Delegacia de origem prestasse maiores esclarecimentos quanto às irregularidades apuradas na apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS sobre as aquisições de café junto a pessoas jurídicas inaptas, inativas ou omissas.

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

Em atendimento ao solicitado, foram anexados aos autos diversos documentos e o resultado do procedimento de diligência realizado pelo SEFIS/DRF/Vitória consta em Relatório Fiscal, onde a autoridade fiscal registra, em resumo, que:

> *"1. A utilização de empresas laranjas como intermediárias fictícias na compra de café de produtores para obtenção e apropriação dos créditos do PIS/COFINS foi escortinada nas investigações da DRF/Vitória/ES ("Operação Tempo de Colheita"), iniciadas em outubro de 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, na qual foram cumpridos mandados de busca e apreensão e prisão;*
>
> *2. No início, as investigações restringiram-se ao estado do Espírito Santo, que produz café conilon e arábica, e onde estão localizadas importantes exportadoras de café do país. E, após a "Operação Broca", foram realizadas diligências no Sul da Bahia (café conilon) e Região da Zona Mata Mineira e Sul de Minas Gerais (café arábica);*
>
> *3. Ao menos no período alcançado pelo presente processo, a COIMEX lançou mão de um rol de supostos fornecedores distribuídos por vários municípios do Estado de Minas Gerais: Matipó, Carmo de Minas, Ervália, Varginha, Caratinga, Bepomuceno, bem como Manhumirim e Manhuaçu (Zona da Mata Mineira);*
>
> *4. As investigações da Receita Federal realizadas antes da deflagração da operação BROCA delinearam o modus operandi das negociações de compras de café, nas quais restou comprovado a interposição fraudulenta de empresa de fachada na compra de café de produtor/maquinista;*
>
> *5. Esse modus foi descrito detalhadamente pelos agentes da cadeia de comercialização (produtor/maquinista, corretor e representantes das fíctas intermediárias – empresas laranjas), bem como robustecidos pelos documentos colhidos no decorrer das investigações e por aqueles apreendidos na Operação Broca. As diligências efetuadas na Zona da Mata Mineira (MANHUAÇU, MANHUMIRIM e municípios adjacentes) foram efetivadas pela DRF/VTA/ES entre 29/11/2010 a 01/12/2010 e 16/06/2012 a 22/06/2012. Portanto, a análise à época dos pedidos de ressarcimento pleiteados pela COIMEX por parte do SEORT não contou com as contundentes provas coletadas a posteriori;*
>
> *6. No início das investigações no Espírito Santo, ANTÔNIO GAVA, sócio da COLÚMBIA, situada em COLATINA/ES, em breve palavras contidas nas declarações prestadas em 30/11/2007, apontou para o esquema de venda de notas fiscais da COLÚMBIA para guiar café de produtor;*

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

7. Em seguida, a V. MUNALDI surgiu como mais uma "firma" vendedora de nota. Em 28/02/2008, ALTAIR BRÁZ ALVES, da V. MUNALDI, revelou o modus operandi do esquema;

8. Em 06/03/2008, em resposta às indagações fiscais, COLÚMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO e L & L, todas de COLATINA/ES, manifestaram-se de igual teor. Relataram à época que não possuíam imóveis, veículos, tampouco funcionários, e que, quando havia necessidade, contratavam serviços terceirizados de motoboy para entrega de documentos;

9. Quanto à origem dos recursos creditados nas contas correntes, afirmaram categoricamente que eram recursos que pertenciam a terceiros compradores do café: Asseveraram que não são e nunca foram empresas comercializadoras ou atacadistas de café;

10. Recebida a informação de quem era o vendedor, o comprador poderia ou não fazer contato com o mesmo. Certo é que o comprador depositava o valor na conta da COLÚMBIA, ACÁDIA, DO GRÃO e L & L e "exigia que o produtor 'guiasse' o produto com nota de produtor para a fiscalizada". E prosseguem relatando que: recebendo a nota fiscal do produtor, liberavam para este o valor da venda e emitiam em seguida uma nota fiscal própria de venda para a Compradora;

11. A ressaltar ainda das respostas das diligenciadas que o comprador "EXIGIA QUE O PRODUTOR 'GUIASSE' O PRODUTO COM NOTA DE PRODUTOR PARA A FISCALIZADA" E ELAS, EM CONTRAPARTIDA, EMITIAM UMA NOTA FISCAL DE SAÍDA PARA O COMPRADOR. Assim, não operam como atacadistas de café, mas, sim, são usadas como uma ponte de repasse de recursos dos compradores para produtores rurais/maquinistas. Agem desta forma "POR IMPOSIÇÃO DOS COMPRADORES (QUE SÃO POUCOS E PODEROSOS)";

12. Revelaram, ainda, que em hipótese alguma teriam "recursos para operar da forma como operaram nos últimos anos, mormente considerando a pesada carga tributária imposta por lei na operação, em especial da forma como exigida pelos compradores, qual seja com incidência integral de PIS/COFINS";

13. No início, em 2003, as exportadoras sinalizaram e algumas chegaram a indicar as pseudo empresas para guiar suas compras de café, conforme declarado por maquinistas, produtores rurais, corretores e os próprios sócios das empresas de fachada;

14. Criou-se, então, a figura da intermediária fictícia, cujo objetivo era vender nota fiscal. A princípio, com poucas "empresas", esse mercado paralelo de pseudo-atacadistas de café expandiu-se rapidamente de tal modo que gerou uma concorrência no preço cobrado pela venda da nota fiscal;

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

15. A fiscalização diligenciou mais de uma centena de produtores rurais do ES. No início, a maioria produtores de café conilon do norte e noroeste do estado, estendendo posteriormente para outras regiões do ES e de outros estados (Bahia e Minas Gerais). O critério utilizado foi ouvir aqueles identificados como maiores produtores de determinadas regiões;

16. Os produtores ouvidos mostraram total desconhecimento acerca das pseudo empresas atacadistas usadas para guiar o café. Negociavam com pessoas conhecidas, de sua confiança, ou seja, os corretores, maquinistas e empresas da sua região, contudo, no momento da retirada do café surgiam nomes de "empresas" desconhecidas;

17. Sem exceção, os depoimentos dos produtores têm o mesmo teor: as notas fiscais do produtor rural, preenchidas pelos compradores/corretores/maquinistas ou a mando deles, têm como destinatárias supostas "empresas" totalmente desconhecidas dos depoentes e que não são as reais adquirentes do café negociado;

18. As empresas exportadoras e indústrias, sabedoras que nessas aquisições não havia qualquer incidência econômica das citadas contribuições, na tentativa de se protegerem de eventual questionamento do Fisco, subverteram a regra das operações normais tributadas, fazendo nelas constar aquilo que a legislação dispensa;

19. Então, cada exportadora/torrefadora criou o seu próprio padrão para fazer referência à tributação do PIS/COFINS no corpo das notas fiscais, conforme declaração unânime dos corretores;

20. Na oitiva do dia 26/11/2008, o CAFÉ, localizadas à Av.Sílvio Ávidos, 1.500, Ed. Sílvio Center – Sala 111 – São Silvano, Colatina – ES, onde funcionam a Colúmbia, Acádia, Do Grão, L & L e V. Munaldi ME; explicou minuciosamente seu trabalho de corretor, ratificando o relato de outros corretores quanto a utilização de empresas laranjas para guiar café do produtor e/ou maquinista para as exportadoras/torrefadoras. Deixou claro a responsabilidade e o risco do produtor e/ou maquinista pela qualidade e entrega do café, bem como a identificação destes para o comprador (exportador e indústria torrefadora), que se dá mediante apresentação de amostras do café ou por descrição sobre a qualidade e a procedência do café, que são passadas por telefone e/ou meio eletrônico;

21. Os depoimentos dos corretores e dos produtores e/ou maquinistas convergem para o mesmo ponto: utilização de empresas de fachada para guiar o café do produtor para o real adquirente;

22. Os corretores demonstraram unidade em relação aos seguintes pontos:

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

22.1. Que com o surgimento do PIS/COFINS não cumulativos as empresas comercias exportadoras e torrefadoras de café passaram a dificultar compra com nota fiscal do produtor rural, exigindo notas em nome de pessoa jurídica;

22.2. Que com tal exigência surgiram no mercado empresas de fachada, pseudo empresas atacadistas de café;

22.3. Que com frequência novas empresas de fachada foram criadas e incorporadas ao mercado, passando do dia para a noite a terem movimentação de notas em volume assustador;

22.4. Que, pela venda de nota usada para guiar café do produtor/maquinista, a empresa de fachada recebia um valor por saca de café, pago por produtor/maquinista e exportadores;

22.5. Que as comerciais exportadoras e torrefadoras sabiam de antemão que o café adquirido por elas era de pessoa física (produtor/maquinista), bem como tinham pleno conhecimento da interposição de empresas de fachada para guiar o café;

23. Esse mesmo esquema foi comprovado em relação ao café arábica de Minas Gerais, sobre o qual assentou-se substancialmente as aquisições de café da COIMEX;

24. Diligências realizadas em expoentes municípios mineiros corroboraram o mesmo esquema fraudulento. Todos os fatos coletados vão ao encontro do cenário de "prostituição" revelado pelo corretor João Carlos de Abreu Zampier e nas declarações do também corretor Josildo Schwambach Machado: "guiar café em nome de uma interposta pessoa jurídica é prática reiterada em todas as regiões produtoras de café do País";

25. Os representantes da COLÚMBIA, ACÁDIA, L & L e DO GRÃO respondendo às indagações dos Auditores Fiscais asseguraram que exportadoras e indústrias tinham pleno conhecimento da venda de notas e que era prática adotada em todo o país. Acrescentaram que muitas destas laranjas eram operadas por ex funcionários das próprias exportadoras e corretores, fato devidamente comprovado nas investigações realizadas no ES e, posteriormente, nas diligências em Minas Gerais;

26. No curso das investigações, os Auditores Fiscais constataram registros de vultosas compras nas empresas exportadoras do ES de supostas fornecedoras situadas no estado de Minas Gerais, principalmente, no município de Manhuaçu (municípios da Zona da Mata Mineira) e de Varginha e municípios adjacentes (Sul de Minas Gerais);

27. Entretanto, a confrontação da movimentação financeira com dados fiscais dessas supostas atacadistas de café no estado de Minas Gerais não mostrou um quadro diferente do encontrado pelos Auditores Fiscais no Espírito Santo:

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

movimentação financeira milionária para empresa na situação de inativa, omissa ou simplesmente preenchida zerada;

28. Assim, mesmo antes da deflagração da OPERAÇÃO BROCA e dos Auditores - Fiscais tomarem conhecimento da denúncia anônima sobre a mesmo tipo de fraude no estado de Minas Gerais, a análise dos dados fiscais e financeiros apontavam nesse sentido, que foi reforçado com as declarações de alguns produtores/maquinistas do Espírito Santo, situados na Região do Caparaó, divisa entre os estados do ES e MG;

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

30. Então, "o modelo de firmas laranjas foi a solução à nova lei do PIS/COFINS", como disse o comprador de café de uma determinada exportadora;

31. Na mesma linha, o corretor LUIZ FERNANDES ALVARENGA, de COLATINA/ES, que as assegurou que a "utilização de 'laranjas' visava permitir a compensação do PIS e da COFINS pelas exportadoras e indústrias" (DENUNCIA/PRA/COL/ES apresentada pelo MPF nos autos do processo no 2008.50.05.0005383IPL no 541/2008). Ou nas palavras do corretor PAULO ROBERTO MARSON, de VARGINHA, as laranjas eram para "esquentar o crédito";

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

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

34. Foram analisadas minuciosamente a origem e o modus operandi do esquema de interposição de empresa de fachada, "laranja", para apenas gerar créditos ilícitos em operações fictícias na compra e venda de café."

O Recorrente foi cientificado do Relatório da Diligência Fiscal e apresentou, nova Manifestação de Inconformidade, alegando em síntese, que:

"1. Cabe registrar a existência de fatos relevantes que foram omitidos no relatório de diligência fiscal, a saber:

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

1.1. a Coimex e seus representantes não foram sequer mencionados nas Operações "Tempo de Colheita" e "Broca";

1.2. a Coimex e seus representantes não participaram dos fatos investigados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória e pela Polícia Federal;

1.3. ainda, os representantes da Coimex não foram denunciados pelo Ministério Público Federal nos autos da Ação Penal no 2008.50.05.0005383;

2.De acordo com as informações dessas operações divulgadas pela mídia, baseadas em detalhadas e minuciosas análises, com escopo bem definido e específico, não se verificou qualquer indício de participação da Coimex e de seus representantes:

(I) não foram incluídos no rol de suspeitos, e

(II) não foram denunciados por ter praticado qualquer infração ou crime contra a ordem tributária, pois, repita-se, jamais foi sequer cogitada a sua participação no suposto esquema, conforme as próprias provas obtidas pelas autoridades competentes que deflagraram as referidas operações;

3. Dessa forma, e considerando a ausência de imputação formal de conduta individualizada e específica, a única conclusão admitida é a de que a Coimex e seus representantes não têm qualquer relação com os fatos investigados nas Operações "Tempo de Colheita" e "Broca", e com as supostas condutas delitivas denunciadas na Ação Penal no 2008.50.05.0005383;

4. Os depoimentos transcritos no relatório fiscal de diligência e os documentos juntados aos autos podem até apontar, eventualmente, indícios de um suposto esquema fraudulento de compra e de passeio de notas para esconder o real vendedor do café, porém não mencionam a Coimex e seus representantes como supostos participantes e beneficiários desse fraudulento esquema, que tem o único propósito de viabilizar o creditamento integral do PIS e da COFINS não cumulativo nas aquisições de café;

5. As verificações realizadas in loco nos anos de 2010 e 2012 não podem servir de prova e de elemento seguro para subsidiar a conclusão de que nos anos de 2003, 2004 e 2005 as pessoas jurídicas fornecedoras de café supostamente não possuíam capacidade operacional para o exercício da atividade de compra e revenda do café e, também, de que em 2005 já estariam a participar dos fatos investigados nas Operações Tempo de Colheita e Broca, iniciadas em 10/2007 e em 06/2010, respectivamente;

6. Como demonstrado na manifestação de inconformidade e reiterado na presente, o despacho decisório não questionou a existência e a efetividade das aquisições de café, o que, aliás, restou inclusive confirmado pelas notas fiscais juntadas aos autos;

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

7. Considerando a apresentação de notas fiscais de aquisições de café, de comprovantes de pagamento, de notas fiscais de remessa do café para armazém geral e de declaração firmada por armazém geral, as aquisições de café realizadas pela requerente das pessoas jurídicas indicadas no despacho decisório não merecem críticas e censuras;

8. Toda aquisição de café pela contribuinte foi realizada por intermédio de corretores, pois a interessada contatava a corretora, passava informações sobre a quantidade e a qualidade do café a ser adquirido, bem como o local da entrega,e aguardava o retorno. Por sua vez, a corretora identificava no mercado os fornecedores do café e, após o fechamento do preço, intermediava a negociação, recebendo comissão em contrapartida ao serviço prestado;

9. A eventual existência de um suposto esquema, evidentemente, não pode prejudicar o adquirente de boa fé, que pagou pela aquisição do café e teve a operação regularmente acobertada por documento fiscal, e, ainda, não foi mencionado como participante nos fatos investigados pelas Operações Tempo de Colheita e Broca;

10.Tendo em vista as particularidades do método indireto subtrativo adotado pelo legislador ordinário, o efetivo pagamento do PIS e da COFINS na operação antecedente á absolutamente irrelevante para a operacionalização da não cumulatividade das referidas contribuições sociais e a tomada de créditos pelo contribuinte, como, aliás, suficientemente demonstrado na manifestação de inconformidade;

11.Portanto, e considerando que:

(I) as aquisições de café estão comprovadas por notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas, inclusive com situação cadastral regular perante o CNPJ à época das operações,

(II) o despacho decisório nem mesmo contestou a existência e a efetividade das aquisições de café, e

(III) a legislação ordinária de regência não exige a comprovação do pagamento da contribuição social na operação anterior para a tomada de créditos no regime não - cumulativo, a interessada tem direito ao crédito integral calculado sobre as aquisições de café."

A 17ª Turma/DRJ no Rio de Janeiro, apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 1261.840, a julgou improcedente, conforme ementa baixo:

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando-se os negócios fraudulentos.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual alega, em síntese:

1. A atualização monetária do crédito;
2. Da nulidade da decisão recorrido por indevida inovação de critério jurídico;
3. Do direito ao crédito integral do PIS e da COFINS sobre as aquisições de café
4. Do direito ao crédito referente aos gastos incorridos com frete;
5. Do direito ao crédito sobre os demais gastos incorridos pela Recorrente.
6. Da impossibilidade de cobrança das estimativas de CSLL

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Conselheira Relatora.

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

Atualização monetária do crédito

Alega a Recorrente que os créditos a que tem direito devem ser atualizados pela Taxa de Juros Selic, conforme reconhecido em decisão judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.50.01.001787-1.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, após escoado o prazo de 360 dias para a análise do correspondente pedido administrativo pelo Fisco. Ou seja, para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007 e do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

Assim sendo, assiste razão à Recorrente, cabendo aplicação da correção monetária a partir do escoamento do prazo de 360 dias, a contar da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Da nulidade da decisão recorrido por indevida inovação de critério jurídico

O Recorrente alega que o acórdão proferido pela DRJ seria nulo, por entender existir discrepância entre a motivação original deste e àquela contida no despacho decisório. Em outras palavras, teria havido uma inovação na fundamentação adotada para manter o indeferimento dos créditos pleiteados pela Recorrente.

Isso porque o despacho decisório negou direito ao crédito sob o fundamento de que não teria ocorrido o pagamento das contribuições nas operações anteriores. Tal fato é inclusive reconhecido pelo Acórdão recorrido (fls. 6626/6627). Vejamos:

> *"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.

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.

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.

Ocorre que, de fato, o acórdão recorrido utiliza fundamento diverso do despacho decisório para negar provimento à Manifestação de Inconformidade apresentada. Vejamos:

*Como se depreende da análise dos preceitos normativos aduzidos, as conseqüências tributárias se configuram **após** a declaração de inaptidão, neste caso, os documentos fiscais emitidos pelas empresas declaradas inaptas podem ser reputados como inidôneos, e, assim, tributariamente ineficazes, autorizando a glosa dos custos na escrita fiscal do terceiro interessado, **salvo comprovação do pagamento pelo preço da mercadoria e do real ingresso desta no estabelecimento industrial**.*

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

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

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

*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.*

(...)

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.(grifos nossos)

A leitura do acórdão recorrido não deixa dúvida de que o fundamento para o indeferimento do direito creditório pelo Despacho Decisório, é diferente do fundamento utilizado para o julgamento da Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora Recorrente.

Como se sabe, é o ato administrativo de lançamento tributário que formaliza a constituição do crédito tributário. Ao praticar o ato, a autoridade administrativa externa a sua interpretação acerca dos dispositivos legais que entende serem aplicáveis à espécie e veicula a cobrança do tributo acrescido da penalidade.

Portanto, o exercício da garantia da ampla defesa e do contraditório pelo contribuinte se dá frente aos fundamentos e motivos expostos pela acusação, a qual tem o condão de fixar os critérios que serão submetidos ao controle de legalidade.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 146 determina que a modificação do critério jurídico adotado em um lançamento, seja decorrente de um ato de ofício da autoridade ou em virtude de decisão de um órgão administrativo de julgamento ou judicial, somente poderá ser alterado em relação aos fatos subsequentes à sua introdução. Vejamos:

"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito fica claro que depois de efetuado um lançamento, o critério jurídico nele refletido não poderá ser modificado no que toca aos fatos

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

compreendidos naquele ato. Desse modo, mesmo que a própria Administração Pública constate que foi adotado um entendimento equivocado, a alteração dele é vedada com o fim de justificar o ato já praticado.

Neste sentido é a pacífica jurisprudência deste E. CARF:

ASSUNTO:

NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração:20/12/1997 a 31/03/1998

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. SEGURANÇA JURÍDICA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.

A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora de primeira instância não é possível, ainda que se resulte em valores inferiores àquele originalmente lançado. *A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, para a apuração do valor tributável mínimo do IPI, efetuado após diligência solicitada pela autoridade julgadora, configurasse como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN.*

Recurso Especial do Procurador Negado. (Acórdão 9303004.627 – Terceira Turma – CSRF)

Neste contexto, acolho a preliminar de nulidade da decisão recorrida em razão da mudança do critério jurídico utilizado.

Do conceito de insumo e da possibilidade de creditamento:

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e na Lei nº 10.833/2003 (Cofins).

Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

Após anos de discussão o E. Superior Tribunal de Justiça acabou por definir tal critério ao julgar, pela sistemática dos recursos repetitivos, o recurso especial nº 1.221.170-PR, no sentido de reconhecer a aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS/Cofins não cumulativos.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe a seguinte ementa:

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

"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 RESTRITIVO 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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES 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. DF CARF MF Fl. 654 Original Fl. 11 do Acórdão n.º 3401-013.006 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo nº 10925.904410/2018-91

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. 543-C 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."

Para melhor subsidiar e elucidar o adequado direcionamento das instruções contidas no acórdão do STJ, convém destacar a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018:

"(...) 41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a

imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Resta evidente, portanto, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, para fins de avaliar o que seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo, importante transcrever o item 15 da supracitada Nota da PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, impende analisar se há: 1) pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); 2) essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e 3) possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Assim, para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade e relevância ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características.

Estabelecidas as premissas, passamos a analisar o direito creditório da Recorrente.

Do direito integral do crédito do PIS e da COFINS sobre as aquisições de Café

Da simulação

A autoridade fiscal glosou créditos relativos às mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas inativas, baixadas, omissas ou com receita declarada incompatível com as vendas realizadas, sob o fundamento de inexistência do recolhimento do tributo por este elo da cadeia.

No caso em análise, os registros contábeis da empresa interessada relativos às aquisições de bens para revenda estão amparados por notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas domiciliadas no País. As Notas Fiscais de venda, juntamente com o comprovante do pagamento dos valores a elas correspondentes comprovam, em princípio, a aquisição das mercadorias pela empresa interessada, de seus fornecedores, pessoas jurídicas emitentes das notas fiscais.

Além disso, a empresa declarada inapta somente teria os seus documentos considerados inidôneos, de modo a não produzir efeitos tributários, inclusive para terceiros, em caso de não haver comprovação do pagamento pelo preço da mercadoria e do real ingresso deste no estabelecimento industrial.

Nesse sentido, devo destacar o §1º, do art. 923, do RIR/1999, segundo o qual *"a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."*

Além disso, o artigo 82, da Lei nº 9.430/1996 (Regulamentado pela Instrução Normativa RFB no 1.183, de 19 de agosto de 2011), prevê, expressamente, que a declaração de

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

idoneidade de uma empresa não produz efeitos em face de terceiros de boa-fé que comprovarem a efetivação do pagamento pelos bens adquiridos ou serviços prestados, vejamos:

> *Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.*
>
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.*

Nesse exato sentido, temos a jurisprudência do E. STJ (Recurso Especial Repetitivo nº 1.148.444/MG), segundo a qual "uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada" implica, por óbvio, no reconhecimento de boa-fé por parte do adquirente, tal como no presente caso, vejamos:

> *"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, 1ª Turma, julgado em 11/03/2008, Dje 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. 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,*

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

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 incontroversa, 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."

Pelo acima exposto, entendo não assistir razão à autoridade fiscal neste ponto, pois a legislação pertinente à matéria não autoriza efetuar a glosa de crédito por ausência de pagamento do tributo no elo anterior da cadeia e, ainda, pelo fato de que todos as notas fiscais e comprovantes de pagamento foram devidamente anexados aos autos, o que afasta a possibilidade de declaração de idoneidade deles.

Ademais, a Recorrente alega que a fiscalização presumiu, sem nenhuma prova, que os seus créditos estariam contaminados pela interposição fraudulenta e artificial de intermediários pessoas jurídicas com o fim único e exclusivo de gerar créditos fictícios de PIS e Cofins na sistemática da não cumulatividade.

Se levarmos em consideração 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, segundo os auditores, 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 Recorrente, nesse esquema.

Inicialmente, cabe tecer algumas breves explicações a respeito da tributação nessas operações para aquisição de café:

Se a empresa adquirente de café em grão compra diretamente do produtor rural, pessoa física, o valor de seu direito creditório reduz-se a 35% (atendidos certos requisitos) daquele referente à mesma compra de um atacadista/pessoa jurídica, regra que passou a valer após 01/02/2004, conforme legislação abaixo transcrita. Antes da mencionada data o direito creditório reduzia-se a zero, ou seja, não existia:

Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004

"Art. 8º <u>As pessoas jurídicas</u>, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00,

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

[...]

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e

III 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

No quadro legal de regime não cumulativo, que então se constituía, passou a ser tributariamente interessante adquirir bens e serviços de pessoa jurídica e não diretamente de pessoa física/produtor rural. Assim, optar por uma pessoa jurídica, no caso atacadista de café, em detrimento de um produtor rural (pessoa física), pode situar-se no domínio do assim chamado planejamento tributário do adquirente. Situação bem diferente é aquela em que a pessoa jurídica atacadista introduz-se nesta cadeia, sob uma aparência de regularidade formal, apenas para gerar crédito para o comprador.

No parecer da Fiscalização consta que a 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.

Destaco que no terceiro trimestre de 2005, período das aquisições discutidas nestes autos, **as pessoas jurídicas indicadas no despacho decisório estavam com a situação cadastral regular perante a Receita Federal do Brasil**, de acordo com a consulta realizada no SINTEGRA. No

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

entanto, ainda que a Recorrente tivesse adquirido produtos de empresas que estivessem à época da compra quaisquer anotações de inatividade, tal fato não seria suficiente para ensejar a desconsideração do negócio.

Cabe destacar ainda que n**ão existe imputação formal em face da Coimex** e de seus representantes na Ação Penal nº 2008.50.05.0005383 que investiga as Operações "Tempo de Colheita" e "Broca". Os depoimentos transcritos no relatório fiscal de diligência e os documentos juntados aos autos podem até apontar, eventualmente, indícios de um suposto esquema fraudulento de compra e de passeio de notas para esconder o real vendedor do café, porém não mencionam a Coimex e seus representantes como supostos participantes e beneficiários desse fraudulento esquema que tem o único propósito de viabilizar o creditamento integral do PIS e da COFINS não cumulativo nas aquisições de café.

Nessa linha de raciocínio, me valho das palavras da Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, que foi voto vencido no Acórdão n.º 3401-012.885, da 3ª Sessão de julgamento, da 4ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária, nos autos do processo nº º 10783.906606/2012-96, in verbis:

> *"As provas das compras obtidas na operação broca, a meu ver, por si só, não fazem provas de irregularidades nas aquisições. Incabível aqui, a produção de prova negativa pela recorrente. A glosa sustentada pela fiscalização está firmada em prova emprestada, assim, cabia a ela trazer elementos mais robustos a conectar a recorrente a efetiva fraude ou simulação, porque como visto, as operações se davam através de corretores. Assim, no presente caso, os depoimentos e documentos colacionados aos autos, mostram o modus operandi com o envolvimento direto de pseudo atacadistas, maquinistas e corretores."*

Desta feita, sem a prova do dolo, deve prevalecer a boa-fé da Recorrente. Cito como precedente, o voto vencedor da i. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, no bojo do Acórdão nº 3301-011.806:

> *"(...)*
>
> *As glosas dos créditos básicos de COFINS tiveram como fundamento a simulação de operações de compra de café de produtores rurais (pessoas físicas), mediante a utilização de pessoas jurídicas fictícias e/ou criadas com o fim específico de simular as compras como se fossem destas, com vistas a gerar créditos artificialmente da contribuição.*
>
> *Entretanto, cabe à fiscalização trazer aos autos provas robustas da ciência e participação da Recorrente no esquema fraudulento.*
>
> *Entendo pelos elementos dos autos, que não há prova de que a Recorrente tinha conhecimento de que as empresas das quais adquiriu o café funcionavam apenas de fachada e emitiram notas fiscais falsas, tampouco logrou êxito a fiscalização em*

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

demonstrar que o contribuinte mantinha relações comerciais com empresas de fachada, dolosamente, para fins de geração de créditos inexistentes.

A fraude tributária é a violação intencional da norma jurídica tributária, sendo imprescindível a existência do dolo, que é a intenção de empregar expediente ardiloso para "mascarar" a ocorrência do fato jurídico-tributário.

Não há que se presumir o dolo. A fraude atribuída à empresa é matéria totalmente vinculada à produção de prova pela autoridade administrativa (ônus da fiscalização), nos termos do art. 373, do CPC/15.

Então, considerando a estrita legalidade, tipicidade tributária, motivação do lançamento tributário, devido processo legal e ampla defesa, diante da gravidade da fraude imputada à Recorrente, a falta de provas de participação no esquema da fraude do café deve implicar no restabelecimento do crédito integral, motivo pelo qual a glosa ser revertida.

Ademais, no caso em comento, as operações de aquisição dos insumos efetivamente ocorreram (com o pagamento do preço de mercado) e os bens ingressaram no seu estabelecimento, o que lhe garante a manutenção dos créditos integrais." Grifos nossos

Por esta razão, não havendo provas concretas, porém tão somente meros indícios de simulação, o Fisco não poderia glosar créditos. Como mencionado, as operações estão pautadas com notas fiscais cabíveis e a legislação não prevê que o comprador deverá ser responsabilizado no caso de a empresa fornecedora estar inapta, desde que tenha arcado com o pagamento dos tributos, tal como ocorreu no presente caso.

Por fim, cabe também mencionar como um argumento capaz de afastar a possibilidade de desconsideração deste negócio jurídico, a inexistência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN. Isso porque para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, deverá observar os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, que ainda não foram implementada.

De acordo com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2446, a Ministra Carmen Lúcia, relatora do julgamento, afirmou que *"a plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos* (…) *Assim, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pende, ainda hoje, de regulamentação"*.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em diferentes oportunidades, manifestou o entendimento de que enquanto não editada a lei ordinária exigida no parágrafo único do artigo 116 do CTN, a autoridade fiscal fica impedida de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. A título exemplificativo, tem-se os

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

acórdãos n°s 1301-001.356 e 2403-002.705, publicados nos anos de 2014 e 2015, respectivamente.

Portanto, reverto aa glosas dos créditos referentes a aquisição de café.

Do direito ao crédito referente aos gastos incorridos com frete;

Na decisão recorrida, embora tenha reconhecido os gastos com frete, foi mantida a glosa dos créditos, sob o argumento de que a empresa estaria exportando os produtos e, nesta hipótese, a legislação veda a apuração de todo e qualquer crédito da não cumulatividade.

Segundo o Recorrente a acórdão proferido pela DRJ estaria pautado em duas premissas equivocadas: 1) a de que a operação com frete não estaria sujeita ao pagamento da COFINS; e 2) a de que o parágrafo 4º, artigo 6º, da Lei nº 10.833 de 2003 teria vedado todo e qualquer direito de crédito a empresa exportadora.

Informa ainda que somente a receita de venda da mercadoria exportada não estaria sujeita ao pagamento da COFINS e, ainda, que o creditamento estaria vedado apenas no que tange à mercadoria adquirida com a finalidade de ser exportada.

É o que passo a analisar.

Visando reverter a glosa perpetrada pelo Despacho Decisório, segundo o qual não teria sido demonstrado de forma efetiva os valores do frete na compra pago pelo adquirente, nas transferências entre estabelecimentos e nas vendas, a Recorrente anexou aos autos diversas notas fiscais de compras e conhecimento de transporte rodoviário de cargas pertinente ao terceiro trimestre de 2005.

As Notas Fiscais trazidas pelo contribuinte dizem respeito à aquisição de Álcool Hidrat. Carburante, Álcool Etílico Anidro e Álcool Etílico Hidratado, com Natureza da Operação, CFOP 5501 – "Remessa de Produção do Estabelecimento, com fim Específico de Exportação", com frete por conta do destinatário (comprador), com suspensão do IPI e sem incidência do ICMS, sendo consignado no campo informações complementares Produto Destinado a Exportação e Venda a Empresa Comercial Exportadora, com entrega em Armazém Geral no Porto de Santos.

Neste contexto, é importante destacar que este C. CARF tem entendimento no sentido de que as empresas comerciais exportadoras podem se creditar dos custos indiretos. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2008

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.

Empresa comercial exportadora (ECE) é gênero que comportam duas espécies: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies",

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro.

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CONCEITO.

Considera-se adquirida a mercadoria com fim específico de exportação, ainda que não remetida diretamente a embarque ou recinto alfandegado, mas desde que permaneçam na Empresa Comercial Exportadora ou mesmo nas dependências de terceiros, não havendo necessidade de serem encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

CREDITAMENTO. DESPESAS INDIRETAS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

(3402-009.137 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

O voto condutor do acórdão, julgado à unanimidade de votos, assim fundamenta a decisão:

"Com efeito, entendo que o § 4º, do art. 6º, da Lei 10.833/2004, não tem aplicação no caso concreto ora analisado, já que apenas proíbe que a exportadora se aproveite de créditos que pertenciam à produtora. Já os créditos decorrentes da contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da exportadora, por essa podem ser aproveitados, conforme fundamentado acima.

Ademais, não se pode olvidar que quanto as normas tributárias restritivas de direitos, como o caso em testilha, o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, determina que se deve emprestar à norma interpretação restrita e literal.

Ao meu sentir, e o legislador quisesse limitar o direito de crédito das comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com fim específico de exportação a todos os custos e despesas a ela vinculados (diretos e indiretos), e não apenas àqueles atinentes diretamente à sua aquisição, o deveria ter realizado de forma expressa, não deixando margem à interpretação.

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

Desta forma, fazendo um interpretação sistemática das normas legais, com atenção à vontade do legislador, associada à obediência ao princípio da não cumulatividade, entendo que a restrição do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Nessa toada, importante destacar que o Poder Judiciário já vem analisando esse exato tema, e o entendimento ora adotado vem sendo seguido, como, por exemplo, a Apelação nº 5003026-48.2010.404.7201/SC, julgada pelo TRF da 4ª Região, com trânsito em julgado em 16/11/2016, cuja ementa é a seguinte, verbis:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETES NACIONAIS E INTERNACIONAIS E DESPESAS DE ARMAZENAMENTO. CREDITAMENTO.

Hipótese em que a Impetrante, exportadora, adquire da produtora produtos para o fim exclusivo de exportação, nos termos do artigo 6º, III, da Lei 10.833/2003.

O art. 6º da Lei n. 10.833/2003 prevê que não incidirá COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de (I) exportação de mercadorias para o exterior e (III) vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Assim, A empresa produtora aproveita os créditos do PIS e da COFINS referentes às etapas anteriores e sobre a saída dos produtos para a comercial exportadora também não há incidência das contribuições, conforme lhe autoriza o parágrafo 1º do artigo 6º da Lei 10.833. Nesse caso, a Exportadora (ora Impetrante) não se credita de PIS e COFINS sobre o preço da mercadoria, eis que já estava desonerada de tais contribuições sociais a mercadoria na saída do estabelecimento produtor.

Contudo, à Exportadora existe o direito de aproveitar créditos referentes às despesas com fretes contratados e despesas de armazenagem, nos termos do artigo 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003.

Não se aplica a estas circunstâncias a restrição prevista no §4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003, que se refere tão somente ao crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação, o que não é o caso. Isso porque a exportadora (Impetrante) pretende usufruir de créditos referentes às despesas de frete e armazenagem, constituídos após ter adquirido as mercadorias da produtora.

Portanto, entendo, pelos fundamentos já deduzidas, que assiste razão à Recorrente, de sorte que a vedação do se restringe aos custos com a aquisição direta da mercadoria destinada à exportação, não abrangendo os custos e despesas indiretas, devendo tais créditos serem aproveitados na forma do art. 3º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, o que deverá ser avaliado pela DRF em novo despacho decisório.

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer que a vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, abrange apenas as despesas com a aquisição da mercadoria com fim específico de exportação, de modo que deverá a DRF realizar novo Despacho Decisório avaliando os créditos requeridos pela Contribuinte na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02."

Pelo exposto, deve ser revertida a glosa no que tange às despesas relativas ao frete.

Do direito ao crédito sobre os demais gastos incorridos pela Recorrente.

O acórdão, ora recorrido, manteve a glosa dos créditos calculados sobre gastos incorridos com assessoria técnica e comercial, comissões, corretagens e condomínio ao argumento de que não estariam diretamente relacionados com o processo produtivo.

Conforme o acima explanado, para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade e relevância ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características - o que não se verifica no presente caso.

Ocorre que essa aferição se faz a partir da análise da atividade produtiva de cada setor econômico e, mais precisamente, de cada empresa, buscando-se desta maneira verificar a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, que deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

Neste caso há que se apreciar a atividade econômica cafeeira dentro de sua própria lógica de mercado. Nesse mercado, o negócio sem a corretagem seria o mesmo que realizar a operação de compra e venda de insumos sem a participação de interveniente responsável pelo frete do insumo até o estabelecimento do comprador. Destaco um trecho do Acórdão nº 9303-007.291:

"Se há necessidade de operação eficaz na atividade, a atuação dos corretores passa a ser essencial, sob pena de haver demora ou dificuldades tais que inviabilizem a operação economicamente falando. (...). Penso que a busca de diversos tipos de cafés entre produtores, pessoas físicas, jurídicas e cooperativas, poderia ser realizada pela empresa, assim como a realização do frete do café até seu estabelecimento, mas, pelo próprio histórico da atividade de exportação de café nunca o é. Esse mercado se estabeleceu com base na atuação dos corretores que são conhecedores das distintas espécies de grãos e de quem são os produtores destes. Esse tipo de atuação é essencial à atividade da contribuinte. Caso não houvesse a participação desses corretores a própria empresa teria que obter pessoal

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

especializado para essa atividade e, em se tratando de operação de revenda, os custos correspondentes teriam a mesma natureza do frete nesse tipo de operação, conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003. Ou seja, a identificação dos fornecedores de cada tipo de grão, associado às características físicas destes, tais como aroma e sabor são essenciais a formação dos lotes de venda e mesmo dos blends destinados ao beneficiamento e à revenda. A atividade do corretor na busca do produto com as características necessárias ao produto a ser adquirido para revenda é análoga a do corretor de imóveis que sabe as características do imóvel que seu cliente busca e sabe onde se encontram esses produtos. Prosseguindo essa analogia, não admitir que se deduza a despesa de corretagem na apuração do ganho de capital quando da venda do imóvel com sua participação, sob a alegação de que essa venda poderia ser realizada sem qualquer intermediário, não afasta a essencialidade da atividade para o bom resultado do negócio. Entenda-se aqui "bom resultado", como encontrar a mercadoria na qualidade e no tempo adequado à realização dos negócios". (...).Grifos nossos

Nesse diapasão, conforme explanado, considero que os gastos com corretagem se referem à operação da empresa, sendo essencial para a atividade de revenda de café de diversas variedades e procedências.

Por outro lado, entendo que a Recorrente não comprovou e nem se esforçou a demonstrar que os gastos com assessoria técnica e comercial, comissões, e condomínio são essenciais à sua atividade e nem qual a participação destes em seu processo produtivo, motivo pelo qual não há como reconhecer o seu direito creditório.

Assim sendo, voto no sentido de reconhecer o crédito sobre despesas com corretagem, mantendo a glosa quanto aos demais itens.

Das estimativas de IRPJ e CSLL compensadas com os créditos ora discutidos:

A Recorrente alega que as estimativas de IRPJ e CSLL compensadas com os créditos discutidos nestes autos não poderiam ser questionadas, sob argumento de que após o ano calendário deixam de existir, passando a ter lugar a apuração dos tributos no critério anual.

Nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura em face de impugnação ou manifestação de inconformidade que trazem, de maneira expressa, as matérias contestadas, explicitando os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

O efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito àquilo que foi decidido pela instância a quo. Se o colegiado a quo, por ausência de efetiva impugnação, não apreciou a matéria, não há que se falar em reforma do julgamento.

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme art. 25 do Decreto nº 70.235/72, restringe-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de modo que matéria não impugnada ou não recorrida escapa à competência deste órgão.

Pelo exposto, entendo que não cabe a este conselho apreciar esta matéria, tendo em vista que ela não foi abordada em sede de Impugnação e, consequentemente, não foi analisada pela DRJ ao proferir o acórdão, ora impugnado.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto em não conhecer o recurso quanto às alegações sobre as estimativas da CSLL e conhecer quanto às alegações de correção monetária. Na parte conhecida, acolho a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para a) afastar as glosas dos créditos relativas à aquisição de café; b) ao frete e aos gastos de corretagem. Mantidas as demais glosas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, redator designado.

O presente voto vencedor trata exclusivamente da preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte, fundamentada na alegada divergência entre a motivação exposta no despacho decisório e aquela constante no acórdão proferido pela DRJ.

Nesse sentido, com base na análise do acórdão da DRJ e do despacho decisório, a Ilma. Relatora concluiu pela existência de inovação na fundamentação adotada pela DRJ. Tal fato, segundo seu entendimento, configuraria cerceamento ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório por parte da recorrente.

O ponto central da argumentação da Ilma. Relatora para acolher a preliminar de nulidade é que o despacho decisório se baseou na suposta inexistência de recolhimento do tributo

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

no elo anterior da cadeia produtiva. Contudo, o acórdão teria afastado essa fundamentação, indicando que tal argumento não deveria prosperar, conforme se observa no trecho transcrito:

> *"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."*

Na sequência, o acórdão apresentou as seguintes conclusões:

> *"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."*

A Relatora entendeu que a DRJ teria abandonado a argumentação inicial contida no despacho decisório — ou seja, a inexistência de pagamento em etapa anterior da cadeia produtiva — e construído uma nova fundamentação, conforme os pontos 1 e 2 acima transcritos. Essa mudança, em tese, teria tornado inviável a defesa da recorrente, uma vez que tal fundamentação não poderia ter sido enfrentada no momento oportuno.

Ocorre que, apesar de ter apresentado discordância em relação a uma das linhas argumentativas constantes do despacho decisório, os outros dois pontos destacados pela DRJ também estão devidamente abordados no referido documento, como se pode verificar nos trechos transcritos a seguir:

> ***"Aquisições de pessoas jurídicas inativas, omissas ou sem receita declarada.***
>
> *Durante os trabalhos de aferição da apuração das contribuições não cumulativas para o PIS/Pasep e Cofins, efetuada pelo contribuinte em questão, a fiscalização se deparou com um dado de ordem fática, no mínimo, peculiar das compras de café realizadas no período sob exame, foram analisadas as aquisições de café dos fornecedores pessoas jurídicas que forneceram em 2005 à empresa em análise. Nota-se que as compras foram pulverizadas em mais de 140 fornecedores. Para efeito de análise optou-se por uma amostragem onde foram analisados fornecedores que representaram 80% das aquisições de café no ano de 2005, tendo sido verificadas diversas irregularidades relacionadas à declaração de IRPJ do período em 14 dos 36 maiores fornecedores. Alguns se encontravam omissos, outros se enquadram como pessoas jurídicas que se declararam à Receita Federal do Brasil em situação de inatividade. Outras ainda, quando prestaram tais informações, o fizeram de maneira irregular, eis que a receita declarada é nula, portanto totalmente incompatível com o valor das vendas realizadas, isto considerando apenas as operações mercantis com o ora requerente. As consultas ao sistema de RFB encontram-se às fis.234/237.(...)"*

O parecer conclui, ainda:

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.

"(...)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. (...)"

Como se pode observar, a fundamentação apresentada está em consonância com os elementos apurados durante a diligência fiscal e com as conclusões consignadas no acórdão da DRJ. Dessa forma, não há oposição ou inovação na fundamentação legal trazida pelo acórdão recorrido em relação ao que foi expresso pela autoridade fiscal no despacho decisório original.

Além disso, a fundamentação adotada pela DRJ manteve-se dentro do escopo da apuração inicial, assegurando que a defesa pudesse se manifestar sobre todos os pontos controvertidos. É importante ressaltar que o contribuinte teve pleno acesso a todos os elementos que subsidiaram tanto o despacho decisório quanto o acórdão da DRJ. Diante do exposto, conclui-se que os direitos ao contraditório e à ampla defesa foram resguardados ao longo do processo.

Assim, voto pela rejeição da preliminar de nulidade.

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão - Redator

DOCUMENTO ALTERADO APÓS VALIDAÇÃO.