



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

**Processo n°** 16007.000063/2010-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-007.254 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de junho de 2019  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** COCAM CIA DE CAFÉ SOLÚVEL E DERIVADOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

FRAUDE NA VENDA DE CAFÉ EM GRÃO. COMPROVADA A SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO DE COMPRA. DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO. MANUTENÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO DISSIMULADO. POSSIBILIDADE.

Uma vez comprovada, com provas robustas colacionadas aos autos, a existência da fraude nas operações de aquisição de café em grão mediante simulação de compra realizadas de pessoas jurídicas inexistentes de fato (“pseudoatacadistas” ou “noteiras”) e a dissimulação da real operação de compra do produtor rural, pessoa física, com o fim exclusivo de se apropriar do valor integral do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, desconsidera-se operação de compra simulada e mantém-se a operação de compra dissimulada, por ser válida na substância e na forma.

REGIME NÃO CUMULATIVO. REAL AQUISIÇÃO DE CAFÉ EM GRÃO DE PESSOA FÍSICA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA JURÍDICA INIDÔNEA. COMPROVADA A SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO DE INTERMEDIÇÃO. GLOSA DA PARCELA DO CRÉDITO NORMAL EXCEDENTE AO CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.

Não é admissível a apropriação do valor integral do crédito normal da Contribuição para o PIS/Pasep, mas apenas da parcela do crédito presumido agropecuário, se comprovado nos autos que o negócio jurídico real de aquisição do café em grão foi celebrado entre o produtor rural, pessoa física, e a contribuinte e que as operações de compra entre as pessoas jurídicas inidôneas e a contribuinte, acobertadas por notas fiscais “compradas” no mercado negro do referido documento, foram simuladas com a finalidade exclusiva de gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o creditamento sobre os custos com materiais de embalagens (abraçadeiras, lacres, fitas adesivas, cola e elástico), materiais auxiliares/produtos químicos (ácido fosfórico e paracético), combustíveis (gás GLP, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino e serragem). Votaram pelas conclusões Walker Araújo, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green quanto a glosa da parcela dos créditos calculados sobre as operações de aquisição de café em grãos, das denominadas pessoas jurídicas inidôneas.

*(assinado digitalmente)*

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

*(assinado digitalmente)*

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto).

## Relatório

Transcrevo e adoto como parte de meu relato, o relatório do acórdão da DRJ/RJO nº 12-79.904, da 17ª Turma, proferido na sessão de 16 de março de 2016:

*A interessada efetuou Pedido de Ressarcimento, através do PER nº 40114.88279.231009.1.1.09-0727 (fls. 361/364), no valor de R\$ 962.621,54 (novecentos e sessenta e dois mil, seiscentos e vinte e um reais e cinquenta e quatro centavos) e declarou as compensações dos débitos constantes da DCOMP nº 08451.68565.171210.1.3.09-1587 (fls. 65/369), com créditos de COFINS Não Cumulativa - Exportação, referente ao 3º Trimestre de 009.*

*No Despacho Decisório argumentou-se, em resumo, que o referido Pedido e ressarcimento foi objeto de análise através de*

*procedimento fiscal, autorizado pelo MPF nº 0810700-2010-00226-2, constante do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.720.665/2011-02, que culminou com a lavratura do TERMO DE DESCRIÇÃO DOS FATOS (fls. 14/357), onde restou definido que o contribuinte efetuou pedido de ressarcimento em valores superiores aos efetivamente devidos. E, assim, seguiu a proposição definida no TERMO DE DESCRIÇÃO DOS FATOS deste processo às fls. 7/8, que concluíra: que em todos os meses analisados (outubro de 2005 a dezembro de 2009) o contribuinte efetuou pedidos de compensação ou ressarcimento superiores aos créditos a que tinha direito. Ou seja, em razão das glosas e das reclassificações de créditos, indevidamente apurados pela COCAM, as compensações e ressarcimentos pleiteados por intermédio de diversos PER/DCOMP superaram os créditos apurados pela fiscalização.*

*Cientificada da decisão (fl. 401), em 15/03/12, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fl. 403/441), em 05/04/12, onde alegou, em síntese, que:*

*1. a Requerente é empresa tradicional que fabrica café solúvel e café descafeinado em suas plantas industriais, sendo as mercadorias produzidas destinadas, em sua maioria, ao mercado externo;*

*2. para a fabricação de seus produtos, a Requerente utiliza, como principal insumo, o café conilon, produzido em regiões cafeeiras como Espírito Santo e Rondônia;*

*3. observadas determinadas especificações, o único fator que influencia a compra do café conilon é o preço, sendo que a definição deste obedece regras de mercado;*

*4. o corretor, atendendo ao pedido da indústria, intermedeia a operação, apresentando um fornecedor que possua o volume requisitado disponível para venda, no caso da Requerente, o fechamento do contrato de compra e venda somente ocorre depois de feitos os procedimentos de verificação da regularidade fiscal e cadastral do vendedor;*

*5. constatada a regularidade fiscal e cadastral do fornecedor, a Requerente prossegue na negociação, tomando todas as cautelas pertinentes a essas operações, a título exemplificativo encontram-se anexos jogos de documentos selecionados por amostragem, cada jogo é composto pelo pedido, via impressa do certificado de inscrição válida no SINTEGRA, nota fiscal, guia comprobatória do recolhimento do ICMS pelo fornecedor, conhecimento de carga comprovando a entrada da mercadoria no estabelecimento industrial e comprovante de pagamento da nota fiscal mediante depósito em conta bancária de titularidade do fornecedor;*

*6. apenas uma parte das operações, no período fiscalizado, foi realizada com empresas consideradas inidôneas pela fiscalização (uma média de 34% no período), tal se deu porque*

*tais empresas estavam atuando habitualmente no mercado, aparentemente em situação regular, já que possuíam inscrição nos órgãos competentes;*

*7. as operações com empresas que foram declaradas inaptas pela Receita Federal (Colúmbia Com. de Café Ltda.; L&I, Com. Exportação de Café Ltda.; Do Grão Com. Exp. e Importação Ltda.; J.C. Bins; Café Brasile Com. e Exp. Ltda.; Nova Brasília Com. De Café Ltda.; F.G. Comissária Ltda. e Cereais São Lourenço) ou que foram baixadas pelos seus representantes (V.Munaldi ME; G.H Moschem; Cerealista Café Rondon Ltda. e Comércio de Café GP) foram realizadas pela Requerente antes da declaração de inaptidão/baixa dessas empresas;*

*8. a declaração posterior de inaptidão não afeta a regularidade das operações realizadas anteriormente, conforme pacífica jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, que decidiu a questão em sede de recurso repetitivo;*

*9. a movimentação bancária das empresas investigadas nada indica além do recebimento dos valores cobrados de seus clientes e do pagamento a fornecedores, pode-se dizer que os únicos elementos de prova coligidos pela fiscalização, na tentativa de responsabilizar a Requerente pelo suposto "esquema" visando a obtenção de vantagens de PIS/COFINS são depoimentos prestados por terceiros (produtores rurais, maquinistas e corretores que atuam no mercado de café);*

*10. a prova produzida pela fiscalização, além de nula, é insuficiente para comprovar a alegada participação da Requerente no suposto esquema de interposição fraudulenta de pessoas jurídicas com o objetivo de permitir a apropriação de créditos integrais de PIS/COFINS;*

*11. a nulidade da prova em que se baseou a fiscalização fica ainda mais evidente quando se constata que, embora a acusação seja baseada exclusivamente em testemunhos, não foi aberta oportunidade aos representantes da Requerente para manifestação, em depoimento, sobre os fatos controvertidos, em especial o alegado conhecimento da autuada e a sua efetiva participação no suposto esquema de fraudes apontado pela Fiscalização;*

*12. tal providência seria de rigor, pois a Constituição assegura aos litigantes em "processo judicial ou administrativo" e aos acusados em geral "o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;" (art. 5º, inciso LV);*

*13. uma análise mais detida dos supostos indícios apontados pela fiscalização demonstra a improcedência da ação fiscal, que não encontra subsídios em indícios claros, precisos e concordantes;*

*14. os indícios não são graves, pois não permitem qualquer convencimento (muito menos seguro) em relação à suposta participação da Requerente, pois com ela não têm relação direta*

*ou indireta, ademais, não são precisos, pois permitem diversas conclusões, inclusive a de que a fiscalização não cumpriu o seu papel, autorizando a abertura e a manutenção (algumas até hoje) das empresas consideradas como noteiras, nada obstante os indícios de inexistência de fato, por fim, não são concordantes, na medida em que as cautelas tomadas pela Requerente para a realização das operações - e reconhecidas pela própria fiscalização - apontam em sentido contrário ao pretendido pela fiscalização, ou seja, indicam que a Requerente não tinha conhecimento da suposta inexistência de fato dessas pessoas jurídicas;*

*15. à falta de qualquer indício, ainda que remoto, da participação da Requerente, conclui-se que, se houve a efetiva constituição de empresas de fachada, tal ocorreu sem qualquer conluio por parte da Requerente e mediante dolo específico dos responsáveis pelas referidas pessoas jurídicas, desse modo, nenhuma penalidade poderia advir à Requerente, que agiu em absoluta boa-fé;*

*16. a fiscalização apresentou no Termo de Descrição dos Fatos, tabela na qual são identificados os produtos cujos créditos foram glosados, esses produtos podem ser divididos em 4 grandes grupos: (i) materiais de embalagem (abraçadeiras, lacres, fitas adesivas etc); (ii) materiais auxiliares (ácidos fosfórico e peracético); (iii) combustíveis (gás, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino, serragem) e (iv) motores elétricos;*

*17. todos os produtos a partir dos quais a Requerente apropriou créditos, à exceção do gás liquefeito P-190, utilizado na cozinha do estabelecimento industrial (em relação ao qual se reconhece a inexistência de direito ao crédito), foram utilizados diretamente na atividade produtiva das mercadorias fabricadas, como se extrai da própria descrição apresentada pela fiscalização.*

*A Requerente pede, no mérito, acolhimento da Manifestação de Inconformidade e homologação integral das Per/Dcomps. Requer, em preliminar, nulidade da decisão contestada.*

*Em 26/10/2015, juntei aos autos cópias dos Demonstrativos (fls. 1.156/1.162), da impugnação (fls. 1.163/1.201) e do acórdão (fls. 1.202/1.228) constantes do processo nº 16004.720.665/2011-02.*

*É o relatório.*

A decisão da DRJ julgou improcedente a impugnação da contribuinte, recebendo o acórdão recorrido a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009*

*Matéria Apreciada. Outro Processo. Rediscussão. Incabível.*

*Incabível rediscutir matéria apreciada em processo pendente apenas, em sede administrativa, da decisão do CARF para encerrar o contencioso, sob pena de grave violação dos princípios da economia processual, eficiência administrativa e celeridade processual, e, ainda, de risco iminente de decisões contraditórias.*

*Matéria não Impugnada. Preclusão.*

*Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Devidamente intimada da decisão acima, a recorrente interpôs o presente recurso voluntário onde repisa os argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade.

Passo seguinte o processo foi enviado ao E. CARF para julgamento, sendo distribuído para a relatoria desse Conselheiro

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator:

O recurso voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, merecendo ser conhecido e analisado em seu mérito.

### ***I – Sobrestamento do processo***

A recorrente requer o sobrestamento ou apensamento do presente processo, alegando que no processo nº 16004.720655/2011-02, são discutidos os mesmos fatos e questões jurídicas e caso não sejam julgados em conjunto podem haver decisões conflitantes.

Entendo não ser possível o atento do presente requerimento, a uma porque os processos estão pautados para a mesma sessão de julgamento e, a duas por ambos estarem a cargo da relatoria deste Conselheiro, não havendo motivo para decisões conflitantes.

Vale lembrar que a própria recorrente alega que os processos tratam dos mesmos fatos e questões jurídicas, não sendo possível vislumbrar prejuízo alegado.

Destarte, não se atende ao pleito da recorrente quanto ao sobrestamento ou apensamento dos processos.

### ***II – Do Mérito***

O presente assunto é do conhecimentos deste Colegiado, sendo objeto de diversos processos julgados anteriormente, inclusive por esta Turma, na oportunidade compostas por outros Conselheiros. É de se destacar as conclusões apontadas pelo I. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, podendo citar aquelas trazidas no Acórdão nº 3302-004.617, as quais peço vênha para utilizar como razões de decidir.

No mérito, a lide cinge-se a auto de infração lavrado contra a recorrente, relativo a falta ou insuficiência de recolhimento para o COFINS, no período de apuração de novembro de 2009, glosa de créditos da Contribuição para a PIS não-cumulativa, apurados no 2º trimestre de 2011 e calculados sobre a aquisição de café em grão (i) de pessoas jurídicas consideradas inidôneas (pessoa jurídicas de “fachada”), (ii) de produtor rural pessoa física, (iii) apropriação de créditos de encargos de depreciações, (iv) apropriação de crédito de produtos não enquadrados como insumos.

## **II.1 Da Glosa dos Créditos das Aquisições de Pessoas Jurídicas Inidôneas**

Em relação às referidas operações, a fiscalização procedeu a glosa parcial dos créditos, baseada na constatação de que houve fraude na operação de compra do café em grão, caracterizada pela interposição fraudulenta das referidas “empresas de fachada ou laranja” entre o real comprador (a recorrente) e o real vendedor (o produtor rural ou maquinista, pessoa física).

Segundo a fiscalização, a atividade das referidas pessoas jurídicas de “fachada”, denominadas de “noteiras”, restringia-se a emissão de notas fiscais para acobertar operação de venda de grão de café, com o nítido objetivo de gerar créditos integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para as pessoas jurídicas adquirentes das respectivas notas fiscais, dentre as quais se inclui a recorrente.

Para se ter uma percepção da dimensão da fraude em questão e do tamanho do prejuízo que ela causou ou poderia causar à arrecadação tributária da União, nos anos de 2005 a 2009, a movimentação financeira das denominadas “noteiras” foi da ordem de bilhões de reais, enquanto os valores dos tributos por elas recolhidos no período foram insignificantes.

No caso, a fiscalização demonstrou com provas cabais que a real operação de compra e venda do café em grão fora realizada diretamente entre o produtor rural, pessoa física, e a recorrente. E esta operação, nos termos do art. 8º, § 3º, III, da Lei 10.925/2004, assegurava ao comprador o direito de apropriação apenas da parcela do crédito presumido agropecuário, no valor equivalente a 35% (trinta e cinco por cento) do valor crédito integral normal, previsto no art. 3º, I e II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

### **Do contexto legal que deu origem à fraude em destaque.**

Sob o aspecto legal, com a introdução do regime não cumulativo, por intermédio das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os contribuintes, sujeito ao citado regime, adquirentes de bens de pessoas jurídicas passaram a gozar do direito de crédito sobre o valor das compras, no valor equivalente ao percentual de 9,25% da operação de aquisição. O referido percentual corresponde ao somatório das alíquotas normais fixadas para o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep (1,65%) e Cofins (7,6%), incidentes sobre o valor da receita bruta mensal.

No caso do mercado de café em grão, uma particularidade deve ser ressaltada: se a empresa comprar o produto diretamente do produtor rural ou maquinista, pessoa física, desde que atendido os requisitos legais, a ela é assegurado o direito de apropriar-se de um valor de crédito presumido equivalente a apenas ao percentual de 35% (trinta e cinco por cento) do crédito integral normal passível de apropriação nas aquisições realizada de uma pessoa jurídica produtora ou atacadista. Essa permissão de apropriação de créditos entrou em vigor a partir 1/2/2004, na forma e segundo os termos do art. 8º, § 3º, III, da Lei 10.925/2004, a seguir transcrito:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, 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, 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**. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

[...]

*§ 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:*

[...]

*III - 35% (trinta e cinco 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 demais produtos. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

[...] (grifos não originais).

Antes da vigência do citado preceito legal, prevalecia a regra geral, que vedava a apropriação de créditos sobre as aquisições do café em grão de pessoa física, na forma do § 3º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a seguir reproduzido:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

[...]

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços **adquiridos de pessoa jurídica** domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

[...] (grifos não originais)

Dado esse contexto legal, fica evidenciado que, para os contribuintes, submetidos ao regime não cumulativo das citadas contribuições, sob o ponto de vista tributário, passou a ser vantajoso adquirir o café em grão diretamente da pessoa jurídica, sem a participação do produtor rural, pessoa física, pois a aquisição direta de pessoa jurídica assegurava-lhes o valor integral do crédito calculado sobre valor da operação de compra, em vez de apenas o valor equivalente a 35% (trinta e cinco por cento) do preço de aquisição, a título de crédito presumido.

### **Da fraude praticada contra a Fazenda Nacional.**

Previamente, cabe esclarecer que a demonstração da fraude em referência foi feita com base nos fatos e elementos probatórios colhidos no âmbito das denominadas operações “**Tempo de Colheita**” e “**Robusta**”. Tais provas, que comprovam a participação proativa da recorrente no referido esquema de fraude, constam dos autos do processo nº 16004.720665/2011-02, que se encontra a este apenso.

A operação denominada “Tempo de Colheita” foi deflagrada pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória, em 22/10/2007, para investigar a existência do referido esquema de venda de nota fiscal para empresas compradoras de café em grão (torrefadoras e exportadoras) com o único propósito de assegurar a apropriação integral dos créditos das referidas contribuições, ou seja, créditos equivalentes ao percentual de 9,25% sobre o valor indicado na nota fiscal.

Em face dos graves delitos apurados na operação “Tempo de Colheita”, e tendo em conta que as pessoas jurídicas autoras e beneficiárias do esquema continuavam delinquir de forma mais sofisticada, em 1/6/2010, foi deflagrada a operação “Broca”, para aprofundar a investigação do esquema fraudulento em destaque, que contou com a participação da Secretaria da Receita Federal, do Ministério Público Federal e da Polícia Federal, em que foram presos os principais diretores/prepostos das referidas pessoas jurídicas e efetuadas diversas apreensões de equipamentos e documentos.

Por fim, foi deflagrada a operação “Robusta”, com o intuito de continuar e ampliar as investigações, especificamente, com o objetivo de analisar o fluxo financeiro das empresas inexistentes de fato (“noteiras”), mediante afastamento do sigilo bancário, que foi determinado por decisão judicial, no âmbito do inquérito nº 506/2010, instaurado em 27/08/2010. Com base nos extratos bancários das empresas investigadas, foi constatado que uma situação peculiar, a saber, depósitos efetuados pelas indústrias e exportadoras de café, de forma identificada, para as empresas sob investigação (as empresas “noteiras”) e saídas dos recursos das contas bancárias dessas empresas, logo em seguida, por meio de transferências (TED) e cheques, muitos desses emitidos ao próprio titular da conta bancária. Dessa forma, ficou demonstrado que as contas bancárias movimentadas pelas empresas “noteiras” serviam apenas de “passagem” dos recursos transferidos dos compradores (exportadores/indústrias) para os vendedores de café (produtores rurais, maquinistas e cerealistas, todas pessoas físicas), mediante interposição fraudulenta, visando induzir a administração tributária em erro, bem como para futura alegação de “boa fé” por parte dos compradores.

Além das citadas provas, nos referidos autos constam os demonstrativos dos créditos glosados do período e o Termo de Informação Fiscal (fls. 541/672), em que relatado, em pormenor, os fatos que, segundo a fiscalização, comprovam a participação da recorrente no referenciado esquema fraudulento.

De acordo com o referido Termo de Informação Fiscal, as pessoas jurídicas da atividade de exportação e de torrefação, envolvidas na citada fraude, utilizavam empresas “fachada”, que serviam de intermediárias nas fictícias operações de compra e de venda do café em grão, de fato, realizada entre os produtores rurais ou maquinistas, pessoas físicas, e as empresas exportadoras e industriais, com a finalidade de gerar indevidamente créditos integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A fraude teve início a partir do ano 2003, quando foi introduzido os regimes não cumulativo de apuração das referidas contribuições, causando prejuízo de bilhões de reais aos cofres públicos federais.

No conjunto, as supostas “fornecedoras” da recorrente movimentaram, nos anos de 2005 a 2009, cifras na casa dos bilhões reais, mas praticamente nada recolheram, no período, a título de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Além disso, sequer apresentaram declaração informando os valores das receitas auferidas e os valores dos débitos apurados e a recolher.

Há provas nos autos que comprovam que a maior parte dos “fornecedores” da recorrente foram constituídos a partir do ano de 2002, e que, geralmente, estiveram em situação irregular no período em que foram fiscalizadas, seja por omissão em relação as suas obrigações acessórias, seja em relação ao pagamento de tributos.

A este quadro de graves irregularidades, soma-se ainda o fato, demonstrado no referido Termo de informação fiscal, que nenhuma das empresas diligenciadas possuíam armazéns ou depósitos nem funcionários contratados (ou um funcionário, no máximo), o que, em condições normais de operação, contrariava as tradicionais empresas atacadistas de café estabelecidas na região, detentoras de grande estrutura operacional e administrativa necessária para armazenar, beneficiar e movimentar o grande volume de café transacionado.

Assim, sem a existência de depósitos, funcionários, maquinário e qualquer logística, fica cabalmente evidenciado que tais empresas não tinham a menor condição de transacionar tão grande quantidade de café em grão. Com tal estrutura, a única atividade que era passível de ser realizada pelas pessoas jurídicas investigadas, certamente, era a venda e emissão de notas fiscais inidôneas, conforme sobejamente comprovado no curso do processo investigativo efetivado no âmbito das citadas operações.

As provas colacionadas aos autos, colhidas no curso das citadas operações, evidenciam que as denominadas empresas “noteiras” eram empresas de “fachada ou laranja”, utilizadas apenas para simular operações fictícias de compra e venda de café em grão com os produtores rurais e empresas exportadoras e industriais. Em outras palavras, a fraude consistia na simulação simultânea de uma operação de compra dos produtores rurais, pessoas físicas, e outra de venda para as empresas exportadoras e industriais.

A recorrente foi uma das principais beneficiárias desse esquema fraudulento, haja vista a grande quantidade de operações e as elevadas cifras envolvendo as aquisições do café em grão no período fiscalizado, conforme evidenciam a grande quantidade de notas fiscais “compradas” das citadas pessoas jurídicas.

As informações fiscais, respaldadas em fartos documentos obtidos e apreendidos durante as citadas operações, e os depoimentos de representantes de direito (“laranjas”), procuradores e de pessoas ligadas às empresas “noteiras”, colhidos durante a operação “Tempo de Colheita”, confirmam a participação dos compradores na fraude, dentre os quais a recorrente. Além dos trechos de depoimentos reproduzidos no citado Termos de Informação Fiscal, merecem destaque alguns fatos apurados através de depoimentos nos diversos processos de inaptidão abertos contra as pessoas jurídicas fornecedoras de notas fiscais, que participaram da fraude.

Na citada informação, de forma exaustiva e criteriosa, dentre os inúmeros depoimentos prestados pelos envolvidos no esquema, a fiscalização transcreveu aqueles mais relevantes, que, de forma congruente, confirmam o *modus operandi*, os mentores, os executores e os reais beneficiários da gigantesca fraude praticada contra Fazenda Nacional.

Assim, apresentado o contexto legal, o *modus operandi* e os intervenientes, participantes e mentores do esquema de fraude para apropriação ilícita de créditos das referidas contribuições, passa-se a analisar as alegações da recorrente.

#### **Da condição de adquirente de boa-fé.**

Na peça recursal em apreço, a recorrente alegou que não procedia a glosa parcial realizada pela fiscalização, sob o argumento de que era compradora de boa fé, com base em dois argumentos: a) não tinha conhecimento e nem participara do referido esquema de fraude; e b) desconhecia a situação de inidoneidade das denominadas empresas “noteiras” e havia comprovado a efetivação do pagamento do preço e o recebimento das mercadorias, em conformidade com disposto no parágrafo único do art. 82 da Lei 9.430/1996, a seguir transcrito:

*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.*

Inicialmente, esclareça-se que, no caso em tela, não há controvérsia em relação ao preço nem quanto ao pagamento e recebimento das mercadorias pela recorrente, uma vez que a própria fiscalização utilizou, como base de cálculo do crédito presumido, o preço consignado nas correspondentes notas fiscais emitidas pelas empresas denominadas “noteiras”, bem como informou que a recorrente havia comprovado os pagamentos e os recebimentos dos produtos.

No caso em apreço, a glosa dos créditos deu-se pela interposição fraudulenta de empresas de “fachada” ou empresas “laranjas”, utilizadas como intermediárias fictícias na compra de café em grão de pessoas físicas (produtores/maquinistas) e não pela falta de comprovação do pagamento e da efetiva entrega da mercadoria, como alegado pela recorrente.

Portanto, a questão relevante para o deslinde da controvérsia não é a falta de comprovação do pagamento e da efetiva entrega das mercadorias, mas, em saber qual a real operação de compra e venda foi realizada pela recorrente, diante da referida fraude cometida e devidamente comprovada nos autos.

Nesse sentido, as provas colhidas no âmbito das citadas operações, tais como os depoimentos prestados pelos corretores e produtores de café e maquinistas, corroborados pelas transferências eletrônicas de depósitos - TED, evidenciam que a real operação de compra e venda foi a realizada entre o produtor rural, pessoa física, e a recorrente, que fora dissimulada com a intermediação das interpostas “pseudoatacadistas”.

Da análise dos comprovantes de depósitos realizados pelos compradores finais do café em grão (indústria e exportadores) em favor das empresas “noteiras” verifica-se, como procedimento padrão, o depósito seguido da saída imediata dos recursos das contas bancárias, por meio de TED e cheques, muitos desses emitidos ao próprio titular da conta bancária, os produtores rurais. Esse procedimento comprova que as contas bancárias das empresas “noteiras” serviam apenas como estação de passagem dos recursos transferidos dos compradores (exportadores/indústrias) para os reais vendedores de café em grão, ou seja, produtor rural, pessoa física.

Também cabe ressaltar o correto procedimento adotado pela fiscalização ao desconsiderar a operação simulada (aparente) e reconhecer a existência da operação dissimulada (camuflada), o que está em perfeita consonância o ordenamento jurídico do País, que reputa “nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”, conforme expresso no art. 167 do Código Civil, a seguir transcrito:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

*§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (grifos não originais)*

Cabe ainda ressaltar que os documentos apresentados pela recorrente, para fim de comprovar o recebimento das mercadorias e efetivação do pagamento do preço do produto adquirido, revela a existência um procedimento padrão adotado por todas as pessoas jurídicas fraudadores, em que, para cada nota fiscal de compra, foram anexados cópias de (i) extratos de consulta ao CNPJ e SINTEGRA, realizada na mesma ou em data próxima a da compra, (ii) de fichas de compra e nota de cálculo e liquidação da operação, (iii) romaneio da carga; e (iv) aviso de débito em conta corrente ou cheque nominal em nome da emitente da nota fiscal. Esse procedimento uniforme dos fraudadores revela que se tratava de um esquema de fraude planejado e executado com esmero.

Em outras palavras, conhecedora da legislação e orientada para dar a aparência da boa fé, as indústrias e exportadoras, em todas as operações de aquisição de café em grão guiado com nota fiscal de pessoa jurídica “noteira”, procediam (todas elas) da seguinte forma: a) verificava a situação cadastral da “noteira” perante a Receita Federal do Brasil, imprimindo a certidão negativa de débito expedida por este órgão; b) imprimia a situação cadastral da empresa perante o ICMS- SINTEGRA; e b) efetuava o pagamento identificando a remetente dos recursos (indústrias/exportadoras) na conta bancária das “noteiras”.

Nos presentes autos, não há dissenso em relação aos documentos colacionados aos autos pela recorrente, mas sobre o conteúdo que eles ostentam. Não se pode olvidar que as notas fiscais coligidas aos autos representam a verdade formal da operação de venda (a mera existência do documento). Do mesmo modo, a consulta aos cadastros do CNPJ e SINTEGRA prova apenas que a empresa estava cadastrada. Sabidamente, a inscrição regular em tais cadastros prova apenas a existência formal da pessoa jurídica. Também por essas razões, fica evidenciada ser desnecessária a realização de diligência, sugerida pela recorrente.

Em relação a tais provas, cabe as seguintes indagações: no exercício da atividade de compra e venda de café em grão é prática normal que, em cada operação de compra, a compradora realize uma consulta prévia sobre a situação dos vendedores nos citados cadastros? Ademais, porque a recorrente somente munuiu-se das provas formais, que, aparentemente, comprovavam apenas a regularidade formal das supostas empresas fornecedoras perante os citados cadastros?

No caso, embora tenha se revelado diligente com a obtenção de documentos que certificavam a regularidade formal da existência dos seus fornecedores, a mesma diligência não foi direcionada para fim de verificação da existência de fato, da idoneidade empresarial, da capacidade operacional e patrimonial das denominadas “pseudoatacadistas”.

Nesse sentido, se a recorrente tivesse solicitado cópia dos contratos de constituição dos referidos fornecedores, prática normal no meio comercial quando há transações envolvendo altas cifras, indubiosamente, teria verificado que os sócios dos seus maiores fornecedores eram pessoas humildes, sem instrução, sem patrimônio e sem condições financeiras e conhecimento técnico para dirigir uma empresa atacadistas de café realizadora de milhares de operações de compra e venda do produto, com movimentação financeira, envolvendo milhões de reais. Pela mesma razão, se tivesse tido a precaução de pedir cópia dos demonstrativos contábeis dos referidos fornecedores, certamente teria constatado que todas elas não tinham patrimônio, funcionários e o mínimo de estrutura operacional para vender uma quantidade tão grande de café. Enfim, se tivesse solicitado as cópias da DIPJ dos seus grandes fornecedores também teria confirmado que eles não tinham idoneidade fiscal para atuar no mercado atacadista do café e não passava de meras empresas de “fachada ou laranja”, cuja atividade restringia-se a vender notas fiscais em troca de ínfimas quantias em dinheiro, que não passava míseros centavos.

Entretanto, nada disso foi feito pela recorrente, que se contentou com a mera confirmação de que tais fornecedores tinham inscrição ativa no CNPJ e no SINTEGRA. E a obtenção de tais informações revelavam-se por demais necessárias, dada a circunstância de que, em 22/10/2007, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória (DRF/VIT), havia dado início a denominada “Operação Tempo de Colheita”, para averiguar se as supostas pessoas jurídicas arroladas no processo investigatório atuavam efetivamente como empresas comerciais atacadistas de café. E o resultado final das investigações foi a descoberta de um

grandioso esquema de venda de notas fiscais criado para possibilitar a apropriação ilícita de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, no montante de 9,25% sobre o valor indicado nas notas fiscais.

Para comprovar que tais operações registradas nas citadas notas fiscais não passavam de mera simulação, a fiscalização colacionou aos autos fartas provas documentais e informações colhidas em depoimentos prestados por produtores rurais, corretores de café, representante legais (formais) das “pseudoatacadistas”, participantes do esquema de fraude, que demonstram que as aquisições do café não foram realizadas das denominadas “pseudoatacadistas”. Na verdade, tais empresas apenas forneciam as notas fiscais, para simular uma operação de compra e venda que, de fato, foi realizada entre os produtores rurais, pessoas físicas, não contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com o único e intencional propósito de gerar crédito integral das referidas contribuições em favor da recorrente.

Além disso, a partir da leitura dos diversos depoimentos prestados pelos representante legais (formais) das “pseudoatacadistas” extrai-se que a recorrente não só sabia da fraude em comento, com se revela uma das beneficiárias do esquema, pois, segundo os citados depoimentos, condicionava a compra do café a intermediação e emissão das notas fiscais pelas “pseudoatacadistas”.

Com base nessas constatações, fica evidenciado que não tem qualquer relevância se a inaptidão, o cancelamento ou a suspensão dos registros nos cadastros fiscais das referidas pessoas jurídicas inidôneas ocorreram antes ou após o período da apuração dos créditos, conforme alegou a recorrente, pois, restou demonstrado nos autos que todas as operações de aquisição do café em grão das citadas pessoas jurídicas foram feitas de forma fraudulenta, com único objetivo de apropriar-se, ilicitamente, do valor integral dos créditos tributários das referidas contribuições.

No recurso em apreço, apesar reconhecer a inidoneidade dos seus supostos fornecedores, a recorrente tenta assumir a posição de vítima do citado esquema fraudulento.

Porém, ao contrário do alegado pela recorrente, as robustas provas coligidas aos autos comprovam que, em vez de vítima, ela foi ou poderia ter sido uma das compradoras beneficiada com o citado esquema de fraude, posto que, se não fosse pronta e eficiente intervenção da fiscalização da RFB, da Polícia Federal e do MPF, certamente, ela teria se apropriado ilicitamente de créditos fiscais nas cifras dos milhões de reais. A grande vítima desse esquema, certamente, foi a Fazenda Nacional, pois, além do prejuízo com o não recolhimento das contribuições devidas nas correspondentes operações de compra e venda fictícias, se não desbaratada a tempo a fraude em destaque, certamente, a União seria obrigada a ressarcir em dinheiro bilhões reais em créditos gerados ilicitamente.

Outras vítimas desse malsinado esquema fraudulento foram os produtores rurais, que foram obrigadas a se submeter as determinações das poucas, mas poderosas empresas compradoras. Nos depoimentos prestados, eles revelaram desconhecimento da existência das empresas “pseudoatacadistas” (pessoas jurídicas “noteiras”), “usadas para guiar o café vendido” (expressão comumente usada para designar a empresa de fachada emitente da nota fiscal). De acordo com tais depoimentos, eles negociavam com uma determinada pessoa (corretor/corretora, maquinista ou até mesmo a empresa adquirente), porém, no momento da retirada do café, surgiam nomes desconhecidos de “empresas” para serem inseridos na nota fiscal do produtor.

Os depoimentos prestados pelos corretores e produtores de café e maquinistas revelam que as empresas compradoras (exportadoras e indústrias de torrefação), dentre as quais a recorrente, não só tinha conhecimento da fraude, como foram as idealizadoras e incentivadoras da criação das empresas denominadas “noteiras”, constituídas por sócios “laranjas”, mas de fato administradas por procuradores da confiança das poderosas compradoras, detentores de amplos poderes de administração e controle total da movimentação financeira das empresas “laranjas”, usada apenas para dissimular os pagamentos aos produtores rurais e maquinistas, pessoas físicas.

Em suma, há nos autos farta comprovação do esquema de interposição fraudulenta de empresas de “fachada”, utilizadas como intermediárias fictícias na compra de café de pessoas físicas (produtores/ maquinistas), com o evidente objetivo de se apropriar ilicitamente do valor integral dos créditos em questão.

Dado esse contexto fático-probatório, chega-se a conclusão que a recorrente não agiu como compradora de boa fé em todas as aquisições realizadas de pessoas jurídicas inidôneas. Ao contrário, os fatos relatados nos autos, respaldados no amplo acervo probatório colhido no âmbito das citadas operações, demonstram que a recorrente não só tinha conhecimento, como contribuiu, de forma efetiva, para criação e funcionamento do citado esquema de fraude, tendo dele se beneficiado ou tentado se beneficiar, mediante a apropriação indevida de créditos integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre aquisições simuladas das “pseudoatacadistas” de café em grão.

Por todas essas razões, deve ser mantida a glosa integral da parcela dos créditos excedente ao valor do crédito presumido agropecuário, conforme determinado pela fiscalização e mantido nos julgamentos anteriores.

#### **Da utilização de presunções e provas produzidas no âmbito das operações “Tempo de Colheita”, “Broca” e “Robusta”.**

A recorrente alegou que a fiscalização se baseara em meras presunções para negar o seu direito subjetivo de apropriar-se do valor integral dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

Sem a razão a recorrente. A glosa realizada pela fiscalização foi fundamentada no fato de que as notas fiscais de aquisição de café em grão, emitidas pelas denominadas empresas “noteiras”, representavam mera dissimulação da operação de compra do café em grão dos produtores rurais ou maquinistas, pessoas físicas, não contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep. E nesta condição, tais operações fazia jus apenas a parcela do crédito presumido agropecuário, previsto no art. 8º, § 3º, III, da Lei 10.925/2004.

Esse procedimento fiscal encontra-se respaldo em sólidos elementos de provas colhidos no âmbito das referidas operações, conforme anteriormente demonstrado. Logo, diferentemente do que alegou a recorrente, há sim provas robustas e idôneas, colacionadas aos autos, que comprovam que as notas fiscais apresentadas pela recorrente, para comprovar do aquisição do café em grão, diretamente das empresas “pseudoatacadistas”, na verdade, representam a real operação de compra do produto. Com efeito, tais provas demonstram que as referidas notas fiscais foram compradas no mercado negro de compra e venda do referido documento, artificialmente criado a partir do ano de 2002, com o único propósito de gerar ilicitamente crédito das citadas contribuições e fraudar o pagamento do Funrural.

Também não procede a alegação da recorrente de que não há nos autos nenhuma prova idônea da sua participação no esquema de fraude em referência, pois, as próprias notas fiscais por ela colacionadas aos autos representam a prova cabal da sua participação no esquema e que, certamente, seria uma das principais beneficiárias, se não fosse revelada e comprovada a fraude, antes de proferida a decisão definitiva sobre os seus pedidos de ressarcimento.

Vale ressaltar a comprovação de dolo específico praticado por prepostos da Cocam, condenados pela prática de crimes em ação movida pelo Ministério Público Federal, em face de Adilson Marques Sant'Ana, responsável pelo setor de compras da recorrente e Vicente Chiavolotti, Diretor Estatutário, vejamos:

*Salienta o MPF, valendo-se de elementos de investigação colhidos em inquérito policial (IPL 0163/2012), que Vicente Chiavolotti, na qualidade de Diretor Estatutário da Cocam Cia de Café Solúvel, com poderes de gerência e administração, e Adilson Marques Sant'Ana, como empregado responsável pelo setor de compras da mesma, obtiveram, para a referida companhia, vantagem ilícita consistente em ressarcimento e compensações indevidos de Pis e Cofins, no período compreendido entre o 4.º trimestre de 2005 e o 4.º trimestre de 2009, em prejuízo da União Federal (Fazenda Nacional), mediante fraude configurada pela utilização de notas fiscais de empresas inidôneas ("pseudo comerciais atacadistas") com o objetivo de obter crédito integral relativo às contribuições Pis/Cofins incidentes nas compras de matéria-prima (café).*

(...)

*Desta forma, na minha visão, existem, nos autos, provas que podem ser consideradas suficientes e bastantes para a responsabilização criminal dos acusados, devendo, portanto, ser condenados como incursores nas penas do tipo penal em questão. Dispositivo. Posto isto, julgo procedente o pedido. Resolvo o mérito do processo penal.*

*Condeno Adilson Marques Sant'Ana e Vicente Chiavolotti como incursores nas penas do art. 171, caput, e 3.º, do CP. Passo à fixação individualizada da pena, tomando por base o art. 59, e incisos, c.c. art.68, caput, e parágrafo único, c.c. arts. 49 a 52, c.c.60, caput, e , todos do CP, em vista da necessidade e suficiência para a reprovação e prevenção do crime.*

*(1) Adilson Marques Sant'Ana. A culpabilidade indica que a pena-base deve ficar estabelecida acima do mínimo legal. Digo isso porque o acusado, nada obstante não registre maus antecedentes, tenha conduta social ilibada, e, ademais, em sua personalidade, não apresente aparentes desvios que possam ser considerados em seu desfavor, os motivos do crime, as circunstâncias do ilícito, bem como as circunstâncias demonstradas no curso da instrução, acabam por prejudicá-lo. A Cocam já possuía direito ao crédito presumido, e, por meio deles, poderia se ressarcir, não necessitando, portanto, de que,*

*pela fraude praticada em favor dela, obtivesse direito ao ressarcimento integral decorrente do crédito básico.*

*Neste ponto, as consequências são bem danosas, na medida em os recursos públicos foram expressivos, de grande monta. As circunstâncias, por sua vez, indicam engenho criminoso muito sofisticado, e apenas descoberto após detida fiscalização que demandou anos para sua conclusão. O comportamento da vítima, na hipótese, não se mostrou influente. Aplico-lhe, desta forma, partindo da hipótese de que não são integralmente favoráveis ao acusado as circunstâncias judiciais, a pena-base de 2 anos de reclusão.*

*A Cocam já possuía direito ao crédito presumido, e, por meio deles, poderia se ressarcir, não necessitando, portanto, de que, pela fraude praticada em favor dela, obtivesse direito ao ressarcimento integral decorrente do crédito básico.*

*Neste ponto, as consequências são bem danosas, na medida em os recursos públicos foram expressivos, de grande monta. As circunstâncias, por sua vez, indicam engenho criminoso muito sofisticado, e apenas descoberto após detida fiscalização que demandou anos para sua conclusão. O comportamento da vítima, na hipótese, não se mostrou influente. Aplico-lhe, desta forma, partindo da hipótese de que não são integralmente favoráveis ao acusado as circunstâncias judiciais, a pena-base de 2 anos de reclusão. Inexistem circunstâncias atenuantes ou agravantes.*

*Ausentes, também, causas de diminuição de pena. Incide, por fim, a causa de aumento prevista no art.171, 3º, do CP. Elevo, assim, a pena a 2 anos e 8 meses de reclusão. Esta passa a ser a definitiva. Fixo a pena de multa, tomando-se em conta a mesma fundamentação acima, em 100 dias multa, no valor do salário mínimo (ocupando, na estrutura funcional da empresa, a graduação de diretor estatutário, deve arcar com o patamar) para cada dia multa, vigente ao tempo do fato, devidamente corrigido pelos índices legais. O regime inicial será o aberto (...)*

Por essas razões, rejeita-se todas as alegações suscitadas pela recorrente, para manter a glosa integral da parcela dos créditos glosada pela fiscalização, calculada sobre as operações de aquisição de café em grão das denominadas pessoas jurídicas inidôneas ou “noteiras”.

### ***1.2 – Conceito de Insumos - Glosas***

Para a contribuinte a interpretação restritiva quanto ao conceito de insumo, realizada tanto pela fiscalização quanto pela acórdão recorrido, não poderia prosperar, tendo em vista a indispensabilidade de referidos produtos para o desenvolvimento de suas atividades.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas

estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

*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 SEGUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

4. *Sob o rito do art. 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.*

#### ACÓRDÃO

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prossequindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.*

*Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.*

*Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).*

*NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO*

*MINISTRO RELATOR*

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

*Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no*

*art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.*

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

*"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 é 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.*

*[...]*

*64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:*

*“(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 Lei nº 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 determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

*65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V,*

da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

#### *Encaminhamentos*

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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

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

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:*

*b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

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

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento **(questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo)** não daria

margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

### ***Das Glosas***

A fiscalização glosou os créditos aproveitados pela recorrente relacionado à (i) materiais de embalagens (abraçadeiras, lacres, fitas adesivas, etc), (ii) materiais auxiliares/produtos químicos como ácido fosfórico e paracético, (iii) combustíveis, como gás GLP, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino, serragem, (iv) além de motores elétricos, sob a alegação de que não se subsumiriam ao conceito de insumo.

Pelas as informações prestadas pela recorrente no decorrer da fiscalização, restou evidenciado que a referidos produtos seriam utilizados na geração de energia elétrica e

térmica (vapor), energia essa, utilizada em suas caldeiras para a produção de café solúvel e derivados, assim como a utilização dos produtos químicos para o tratamento de água das caldeiras e em teste laboratoriais.

Ora, resta claro que, levando-se em consideração o conceito de insumo acima expostos, referidos produtos podem ser considerados como tal, pois essenciais para o desenvolvimento da atividade da recorrente, sem os quais não haveria viabilidade para sua produção.

Destarte, as glosas realizadas pela fiscalização e mantidas na decisão recorrida, quanto a conceituação de referidos produtos como não sendo insumos, devem ser revertidas e garantido o crédito outrora pleiteado.

Não obstante, quanto a alegação de que os motores elétricos deveriam ser considerados como insumos, entendo, com base nas premissas acima elencadas, que não deve prosperar, havendo a necessidade de se manter as glosas quanto ao referido item.

### ***Conclusão***

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o creditamento sobre os custos com materiais de embalagens (abraçadeiras, lacres, fitas adesivas, cola e elástico), materiais auxiliares/produtos químicos (ácido fosfórico e paracético), combustíveis (gás GLP, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino e serragem).

É como voto.

(assinado digitalmente)

**José Renato Pereira de Deus - Relator.**