



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.900341/2016-73

Recurso Voluntário

Resolução nº 3201-003.421 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma
Ordinária

Sessão de 22 de novembro de 2022

Assunto DILIGÊNCIA

Recorrente COFCO INTERNATIONAL GRÃOS E OLEAGINOSAS LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência para que a Unidade de Origem, podendo, ainda, adotar outras medidas que entender necessárias, tome as seguintes providências: (i) aprecie a documentação que, em princípio, pode atestar que parcela significativa das mercadorias não foram adquiridas pela Recorrente com fim específico de exportação (considerando a legislação da contribuição ao PIS e da COFINS), demonstrando que não seria aplicável a restrição ao direito de crédito (§ 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03); (ii) aprecie as Notas Fiscais objeto do presente processo, com a análise da legislação específica que trata do cancelamento de aludidos documentos, bem como verifique se há a efetiva comprovação do pagamento e recebimento dos produtos por parte da Recorrente; (iii) aprecie a documentação fiscal trazida pela Recorrente aos autos para que se identifique a real natureza da operação praticada, se trata de operações de revenda ou não; (iv) promova o cotejo das notas fiscais glosadas com as apresentadas pela Recorrente de modo a atestar se referem-se ao mesmo produto (Áureo) e se, em tais notas fiscais, foi acatada a classificação fiscal defendida pela Recorrente, qual seja, NCM 3402.90.29 (tributada); (v) aprecie os comprovantes de pagamento global, bem como demonstrativo comprovando, individualmente, o pagamento dos CTEs analisados, atestando a efetiva comprovação dos dispêndios; (vi) aprecie os documentos traduzidos e colacionados aos autos, com o ateste se as mercadorias produzidas e comercializadas pela Recorrente tinham por finalidade a destinação à alimentação humana ou animal; (vii) aprecie os documentos trazidos pela Recorrente, com a verificação se as mercadorias em litígio são produtos acabados para revenda ou insumos para o processo produtivo; (viii) intime a Recorrente para que, no prazo de 30 (trinta) dias, colacione aos autos outros documentos hábeis que possam atestar suas alegações de que não ocorreram operações de exportação não comprovada, de modo a colaborar com o resultado efetivo da diligência; (ix) após a realização da diligência, elabore Relatório Fiscal conclusivo, com ciência ao contribuinte para sua manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, devolvendo, ao final, o presente processo retornar a este Colegiado para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques D Oliveira (suplente convocado), Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, em decorrência do não reconhecimento do pedido de resarcimento solicitado no PER/DCOMP nº 23422.89995.291113.1.1.11-6697.

O Despacho Decisório, fls. 07, possui o seguinte teor:

 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DRF UBERLÂNDIA		DESPACHO DECISÓRIO Nº de Rastreamento: 129029388 DATA DE EMISSÃO: 02/01/2018																
1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO <table border="1"> <tr> <td>CNPJ 07.053.693/0001-20</td> <td colspan="3">NOME EMPRESARIAL COFCO INTERNATIONAL GRAOS E OLEAGINOSAS LTDA.</td> </tr> </table>				CNPJ 07.053.693/0001-20	NOME EMPRESARIAL COFCO INTERNATIONAL GRAOS E OLEAGINOSAS LTDA.													
CNPJ 07.053.693/0001-20	NOME EMPRESARIAL COFCO INTERNATIONAL GRAOS E OLEAGINOSAS LTDA.																	
2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP <table border="1"> <tr> <td>PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 23422.89995.291113.1.1.11-6697</td> <td>PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO 2º trimestre de 2013 - 01/04/2013 a 30/06/2013</td> <td>TIPO DE CRÉDITO COFINS NÃO-CUMULATIVO</td> <td>Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10675-900.341/2016-73</td> </tr> </table>				PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 23422.89995.291113.1.1.11-6697	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO 2º trimestre de 2013 - 01/04/2013 a 30/06/2013	TIPO DE CRÉDITO COFINS NÃO-CUMULATIVO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10675-900.341/2016-73											
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 23422.89995.291113.1.1.11-6697	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO 2º trimestre de 2013 - 01/04/2013 a 30/06/2013	TIPO DE CRÉDITO COFINS NÃO-CUMULATIVO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10675-900.341/2016-73															
3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, foi confirmado direito creditório conforme descrito no quadro abaixo: <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Abril</th> <th>Maio</th> <th>Junho</th> <th>TRIMESTRE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>VLR CRÉDITO PEDIDO</td> <td>9.477.022,82</td> <td>3.148.279,69</td> <td>2.739.877,38</td> <td>15.365.179,89</td> </tr> <tr> <td>VLR CRÉDITO CONFIRMADO</td> <td>31.866,13</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>31.866,13</td> </tr> </tbody> </table> <p>Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.</p> <p>O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 36968.99276.291113.1.3.11-3406 NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 39090.47288.231213.1.3.11-0501 04212.67727.070114.1.3.11-6506 15392.70108.130114.1.3.11-7310 23673.76342.290114.1.3.11-7934 03826.70317.140214.1.3.11-0478 39664.17408.190214.1.3.11-9231 31095.92864.200314.1.3.11-0736 Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 23422.89995.291113.1.1.11-6697 Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/01/2018.</p>					Abril	Maio	Junho	TRIMESTRE	VLR CRÉDITO PEDIDO	9.477.022,82	3.148.279,69	2.739.877,38	15.365.179,89	VLR CRÉDITO CONFIRMADO	31.866,13	0,00	0,00	31.866,13
	Abril	Maio	Junho	TRIMESTRE														
VLR CRÉDITO PEDIDO	9.477.022,82	3.148.279,69	2.739.877,38	15.365.179,89														
VLR CRÉDITO CONFIRMADO	31.866,13	0,00	0,00	31.866,13														

As infrações apuradas estão detalhadas no Termo de Verificação Fiscal, fls. 02/91 do e-dossiê 10010.005807/1217-00. Extraem-se, resumidamente, as seguintes questões relatadas no referido termo:

- Acobertado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 06.1.09.00-2016-00025-9 deu-se início aos trabalhos, conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal de 07/03/2016, para as verificações da legitimidade/legalidade dos pedidos de resarcimento de PIS e COFINS não cumulativos do 1º trimestre de 2012 ao 4º trimestre de 2014 e apurar eventuais diferenças na base de cálculo destas contribuições.
- Ao final do ano de 2016 foi concluído o trabalho relativo ao ano-calendário de 2012, constante do processo administrativo fiscal: 10970-720.208/2016-09.

- Analisando as receitas e despesas da empresa nos anos-calendário de 2013 e 2014, verificou-se que algumas despesas realizadas pela empresa não devem ser consideradas como base de cálculo para apuração dos créditos de PIS/Cofins, por falta de previsão legal ou expressa vedação legal. Esta parte do trabalho está inserida no presente Termo de Verificação Fiscal.

- Verificou-se, ainda, que algumas notas fiscais de remessa para exportação recebidas pela empresa não tiveram a efetiva exportação confirmada, ficando o contribuinte responsável pelo recolhimento do tributo devido. A tributação sobre estas notas fiscais foi tratada em processo administrativo separado, de número 10970.720235/2017-54.

- A fiscalização asseverou que, tendo por base o conjunto de informações prestadas pelo contribuinte, foram identificadas a existência de três atividades econômicas distintas pela empresa no período da auditoria:

- A primeira, compreendendo principalmente uma atividade produtiva de multiplicação e comercialização de sementes, onde a empresa e parceiros são os responsáveis pela produção das culturais que serão vendidas. Esta atividade econômica será referenciada no presente termo por produção de sementes (NID), nomenclatura utilizada pelo contribuinte.

- A segunda, caracterizada principalmente pela atividade comercial de exportação, importação e venda no mercado interno de grãos/cereais; pela atividade cerealista na unidade de Ponta Grossa/PR; e pela atividade agroindustrial por encomenda para obtenção de derivados de soja e sua comercialização no mercado interno e externo. Elas serão referenciadas no presente termo por comercialização de grãos (BGO) - nomenclatura utilizada pelo contribuinte.

- A última atividade econômica é caracterizada pela atividade comercial e industrial por encomenda de venda de fertilizantes e defensivos. Tal atividade será referenciada no presente termo por comercialização de fertilizantes (NPC) - nomenclatura utilizada pelo contribuinte.

Da análise dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Cofins.

- Foi solicitado ao contribuinte a apresentação de demonstrativos utilizados como base para apuração da tributação e dos créditos das contribuições ao PIS/Cofins, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal.

- Em sua resposta, o contribuinte apresentou as informações conforme solicitado, entretanto, os valores constantes dos demonstrativos foram divergentes das informações contidas nos PERs (Pedidos Eletrônicos de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso) transmitidos, com reflexos nos valores de ressarcimento pleiteados.

- Foram elaboradas planilhas que indicam que os valores passíveis de ressarcimento, antes das glosas detalhadas no procedimento fiscal, são diferentes dos valores pleiteados em PER/DCOMP.

- A análise da tributação às contribuições ao PIS/Cofins, assim como do direito creditório, foi integralmente baseada nos demonstrativos apresentados pela empresa durante o procedimento fiscal.

- Importante observar também, que a empresa retificou as obrigações acessórias (Dacon e EFD Contribuições) para refletirem os valores constantes dos demonstrativos apresentados.

Da glosa de créditos relativa à não apresentação de documentação comprobatória.

- O ponto de partida para o cálculo dos direitos creditórios do contribuinte foi o valor da base de cálculo de créditos das contribuições ao PIS/Cofins apurada nos demonstrativos apresentados pela empresa.

- Para alguns meses, o valor dos créditos das contribuições ao PIS/Cofins apurado foi menor que o valor do crédito pleiteado nos PERs. Portanto, a primeira glosa efetuada é relativa à não apresentação da documentação comprobatória do direito creditório solicitado em PERs.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.421 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo n.º 10675.900341/2016-73

- Nos termos do art. 161 da IN RFB 1.717/2017, não foram considerados comprovados os valores de créditos das contribuições ao PIS/Cofins solicitados em PERs para os quais a empresa não apresentou a relação de documentos comprobatórios das despesas efetuadas.

- Assim, de acordo com os valores de créditos mensais apurados pela empresa e apresentados em demonstrativos durante o procedimento fiscal, foram aplicadas as glosas iniciais indicadas no Termo de Verificação Fiscal.

- Os novos valores de crédito apresentados em demonstrativos pela empresa foram o ponto de partida para as demais glosas do procedimento fiscal:

- Para os meses onde o contribuinte apurou um crédito menor em seus demonstrativos, as demais glosas se somam a esta glosa inicial; e

- Por outro lado, para os meses onde o contribuinte apurou um crédito maior, as análises de glosas partiram do novo crédito apresentado.

Da glosa de créditos relativa à atuação como empresa comercial exportadora.

- Os requisitos básicos para se caracterizar a empresa comercial exportadora são unicamente o fim comercial e a realização de operações de exportação, em especial de produtos recebidos com destino ao comércio exterior.

- A Secretaria da Receita Federal do Brasil já se pronunciou sobre a caracterização de empresa comercial exportadora em Solução de Consulta Dosit 08 nº 236/2011.

- O autuante, após o detalhamento dos conceitos envolvidos na definição de empresa comercial exportadora, apresenta, na sequência, informações que demonstram o enquadramento da Nidera Sementes Ltda. como empresa comercial exportadora para as receitas auferidas na exportação de milho em grãos, soja em grãos, farelo de soja (CFOP 7501), óleo de soja (CFOP 7501) e trigo.

- Destaca que a própria fiscalizada afirmou atuar como empresa comercial exportadora, de acordo com dados preenchidos em sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2013 e em sua ECF relativa ao ano-calendário de 2014. Nos dados iniciais (parâmetros complementares) das referidas obrigações acessórias, a Nidera Sementes Ltda informou: *PJ Comercial Exportadora: Sim.*

- Analisando as notas fiscais de exportação, obtidas através dos Demonstrativos Consolidados apresentados em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, assim como dos arquivos de Notas Fiscais Eletrônicas recebidos via download do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, obtém-se um resumo dos valores de produtos exportados por CFOP, conforme planilhas.

- Da análise dos CFOPs destas notas fiscais de saída, observa-se que houve uma grande quantidade de exportações realizadas com o CFOP 7501 -Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação.

- A empresa foi intimada a relacionar as notas fiscais de entrada de mercadorias com as respectivas notas fiscais de vendas na atividade de Empresa Comercial Exportadora, e se pronunciou da seguinte forma:

NIDERÁ SEMENTES LTDA, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ sob o nº 07.053.693/0001-20, com endereço na Av. Artílio Porto, 439, Cristo Redentor, Patos de Minas, MG, CEP 38700-222 dentro do prazo estabelecido e por intermédio de seu Representante legal a Sra. Sandra Adolpho, Analista de Tributos, portadora do RG no 27.791.130-8 e inscrita no CPF sob no 265.485.078-19, vem pela presente prestar esclarecimentos quanto ao item 8 do mandado de procedimento fiscal retro mencionado.

Nesse sentido, informa que anexa pela presente à base de documentos do procedimento fiscal, a relação entre às aquisições de mercadorias com fim específico e as respectivas saídas, para o ano-calendário de 2013 e 2014.

Gostaria, a Sociedade, contudo, de pontuar algumas situações referentes à base fornecida:

a) Erros nos Códigos Fiscais de Operação (CFOP).

Informa também que, no processo de elaboração da planilha mencionada acima, detectou situações onde o Código Fiscal de Operações (CFOP) adotado na exportação, diverge do correto. Com efeito, há aquisições com fim específico de exportação, cujas saídas foram realizadas com CFOP 7.102, que dizem respeito à exportação de mercadorias adquiridas para revenda e não 7.501 (CFOP próprio para a exportação de bens adquiridos com fim específico de exportação). Na planilha anexada à base, esta situação poderá ser identificada, dado que estão sendo considerados os CFOP nas notas fiscais de exportação, tais como emitidas.

- Com base na resposta e nas planilhas apresentadas pelo contribuinte ("ITEM 8 - 2013 - final fiscalização após resposta item 1.1" e "ITEM 8 - 2014 - fiscalização final após resposta item 1.1"), foram efetuados cruzamentos de dados com as NFEs e obtidas as notas fiscais com CFOP 7102 e 7101, para as quais o contribuinte informou realizar uma operação de Empresa Comercial Exportadora.
- A análise do exposto nos itens acima, incluindo a resposta apresentada pelo contribuinte, em conjunto com as informações contidas no tópico relativo às atividades da empresa, restou comprovada inequivocamente a função de empresa comercial exportadora.
- Com base no faturamento total da empresa apresentado pelo contribuinte e nas demais informações apuradas, a fiscalização elaborou a tabela, indicando o percentual mensal de receitas relativas às exportações realizadas pelo contribuinte como empresa comercial exportadora.
- Na sequência, o relatório fiscal passou a analisar a aplicação da legislação vigente aos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Cofins, no que se refere às empresas comerciais exportadoras.
- Nesse sentido, destaca que as receitas referentes às operações de exportação gozam de tratamento privilegiado, sobre as quais não incidem a contribuição para o PIS e a Cofins, em consonância com o disposto no art. 149 da Constituição Federal.
- A legislação que instituiu o regime de apuração não-cumulativo para o PIS e para a Cofins dispõe e relaciona as receitas não sujeitas à incidência das contribuições, quais sejam: receitas da exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.
- Apesar de as pessoas jurídicas que realizam operações de exportação não apurarem contribuições a recolher sobre as respectivas receitas auferidas, a legislação permite, via de regra, que sejam apurados créditos referentes às mercadorias, produtos e insumos adquiridos, bem como em relação às despesas e encargos incorridos para o auferimento da receita da exportação (desde que estas receitas, se auferidas no mercado interno, estivessem sujeitas ao regime não-cumulativo), nas mesmas regras, condições e limites aplicáveis aos créditos apurados sobre as receitas auferidas no mercado interno.
- Para a empresa comercial exportadora, porém, existe vedação legal expressa à apuração dos créditos relativos à Cofins, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, extensiva à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 15, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003.
- Destarte, conclui-se que não é permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS e para a Cofins, vinculados às despesas efetuadas por pessoa jurídica comercial exportadora.
- A Secretaria da Receita Federal do Brasil já se pronunciou sobre a vedação à apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS/Cofins relativas às exportações de empresas comerciais exportadoras, conforme se observa em ementas de Soluções de Consultas apresentadas por outros contribuintes: Solução de Consulta Disit 08 - nº 354 de 2009 e Solução de Consulta Disit 09 - nº 102 de 2008.
- É importante observar as datas de vigência das modificações trazidas pelas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.856/2004, pois para a Cofins, a vedação retratada acima vale a partir de 01/02/2004, enquanto para o PIS, vale a partir de 01/05/2004.
- Desta forma, por todo o exposto neste tópico, conclui afirmando que a Nidera Sementes Ltda não poderá apurar créditos de PIS/Cofins relativos às operações de exportação efetuadas como empresa comercial exportadora.
- Portanto, para cada rubrica de crédito, deve-se efetuar uma glosa proporcional à receita auferida nas exportações realizadas como empresa comercial exportadora, de

acordo com o disciplinado no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

- Assim, após aplicar glosas específicas de créditos por não atenderem à legislação vigente, do saldo de crédito remanescente foi efetuada a glosa proporcional às exportações realizadas pela fiscalizada como empresa comercial exportadora.

- Foi elaborada tabela indicando o percentual mensal de glosas relativas às exportações realizadas pelo contribuinte como empresa comercial exportadora.

- O responsável pelo relatório fiscal destaca ainda que, caso a empresa instaure o contencioso administrativo e alguma glosa venha a ser julgada improcedente pelas instâncias julgadoras administrativas, o valor do crédito restabelecido deverá passar pela proporcionalização da glosa relativa às exportações realizadas como empresa comercial exportadora. Como exemplo, caso uma glosa no valor hipotético de R\$ 100,00 para o mês 02/2013 seja restabelecida pelos órgãos julgadores, somente R\$ 41,04 poderão voltar a compor o crédito, como visto na planilha referenciada (58,96% do crédito recomposto deve ser glosado).

- A glosa proporcional às receitas auferidas como empresa comercial exportadora não foi aplicada às rubricas "Bens Adquiridos para Revenda" e "Bens Utilizados como Insumos", por ter sido verificado que as despesas relacionadas estavam dissociadas da atividade de empresa comercial exportadora.

Glosas específicas por rubrica de crédito.

O responsável pelo relatório fiscal, analisa individualmente cada uma das glosas específicas por rubrica de crédito, a seguir indicadas

1. Bens Adquiridos para Revenda:

Glosa 01.1 - NFEs Canceladas;

Glosa 01.2 – Aquisição com Suspensão (2013); e Glosa 01.3 – Remessa para Exportação (2013).

2. Bens Utilizados como Insumos:

Glosa 02.1 – Aquisições de Paletes; e Glosa 02.2 – Aquisições de Produto Alíquota Zero – Aureo (2013).

3. Serviços Utilizados como Insumos:

Glosa 03.1 – Fretes na aquisição de produtos alíquota zero;

Glosa 03.2 – Fretes na aquisição de produtos com tributação suspensa;

Glosa 03.3 – Pedágios no Frete sobre Vendas; e Glosa 03.4 – Glosa proporcional à atuação como Empresa Comercial Exportadora.

4. Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor:

Glosa 04.1 – Glosa proporcional à atuação como Empresa Comercial Exportadora.

5. Despesas de Aluguéis de Prédios de Pessoa Jurídica:

Glosa 05.1 – Despesas com condomínio, IPTU, estacionamento e outros;

Glosa 05.2 – Aluguel Pessoa Física; e Glosa 05.3 – Glosa proporcional à atuação como Empresa Comercial Exportadora.

6. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de PJ:

Glosa 06.1 – Glosa proporcional à atuação como Empresa Comercial Exportadora.

7. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda:

Glosa 07.1 – CTEs cancelados;

Glosa 07.2 – Pedágios no Frete sobre Vendas; e

Glosa 07.3 – Glosa proporcional à atuação como Empresa Comercial Exportadora.

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.421 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo nº 10675.900341/2016-73

10. Sobre bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição):
Glosa 10.1 – Aquisição de Ativos de Pessoa Física (2014);
Glosas 10.1 (2013) e 1 0.2 (2014) – Glosa proporcional à atuação como Empresa Comercial Exportadora.
17. (sic) Crédito Presumido:
Glosa 26.1 – Créditos Presumidos – Lei 10.925/04 – Exportações (2013);
Glosa 26.2 – Créditos Presumidos – Lei 10.925/04 – Industrialização por encomenda (2013);
Glosa 27.1 – Créditos Presumidos – Lei 12.865/13 – Revenda;
Glosa 27.2 – Créditos Presumidos – Lei 12.865/13 – Empresa Comercial Exportadora; e
Glosa 27.3 – Créditos Presumidos – Lei 12.865/13 – Industrialização sob encomenda.
Foram elaboradas pela fiscalização as seguintes tabelas:
- Demonstrativo de Cálculo das contribuições ao PIS/Cofins – 1º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo de Cálculo das contribuições ao PIS/Cofins – 2º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo de Cálculo das contribuições ao PIS/Cofins – 3º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo de Cálculo das contribuições ao PIS/Cofins – 4º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo de Cálculo das contribuições ao PIS/Cofins – 1º Trimestre 2014;
 - Demonstrativo de Cálculo das contribuições ao PIS/Cofins – 2º Trimestre 2014;
 - Demonstrativo de Cálculo das contribuições ao PIS/Cofins – 3º Trimestre 2014;
 - Demonstrativo de Cálculo das contribuições ao PIS/Cofins – 4º Trimestre 2014;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para PIS – 1º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para PIS – 2º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para PIS – 3º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para PIS – 4º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para PIS – 1º Trimestre 2014;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para PIS – 2º Trimestre 2014;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para PIS – 3º Trimestre 2014;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para PIS – 4º Trimestre 2014;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para Cofins – 1º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para Cofins – 2º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para Cofins – 3º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para Cofins – 4º Trimestre 2013;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para Cofins – 1º Trimestre 2014;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para Cofins – 2º Trimestre 2014;
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para Cofins – 3º Trimestre 2014; e
 - Demonstrativo das glosas de créditos efetuadas para Cofins – 4º Trimestre 2014.
- Finalizado o procedimento fiscal de recomposição das bases de cálculo dos créditos das contribuições ao PIS/Cofins, foi elaborado um comparativo entre os valores de créditos pleiteados e os apurados pela fiscalização.

Comparativo: PIS - Demonstrativo apresentado pela empresa, com valores dos PERs X
PIS - Demonstrativo apurado pelo procedimento fiscal:

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.421 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo n.º 10675.900341/2016-73

- 2013 - Demonstrativo Consolidado de Apuração das Contribuições ao PIS/PASEP - APRESENTADO PELA NIDERA SEMENTES LTDA
- 2013 - Demonstrativo Consolidado de Apuração das Contribuições ao PIS/PASEP - RESULTADO DO PROCEDIMENTO FISCAL
- 2014 - Demonstrativo Consolidado de Apuração das Contribuições ao PIS/PASEP - APRESENTADO PELA NIDERA SEMENTES LTDA
- 2014 - Demonstrativo Consolidado de Apuração das Contribuições ao PIS/PASEP - RESULTADO DO PROCEDIMENTO FISCAL

Comparativo: Cofins - Demonstrativo apresentado pela empresa, com valores dos PERs X Cofins - Demonstrativo apurado pelo procedimento fiscal:

- 2013 - Demonstrativo Consolidado de Apuração das contribuições à Cofins - APRESENTADO PELA NIDERA SEMENTES LTDA
 - 2013- Demonstrativo Consolidado de Apuração das contribuições à Cofins - RESULTADO DO PROCEDIMENTO FISCAL
 - 2014 - Demonstrativo Consolidado de Apuração das contribuições à Cofins - APRESENTADO PELA NIDERA SEMENTES LTDA
 - 2014 - Demonstrativo Consolidado de Apuração das contribuições à Cofins - RESULTADO DO PROCEDIMENTO FISCAL
- De todo o exposto, foram efetuadas glosas na base de cálculo dos créditos das contribuições ao PIS/Cofins para a Nidera Sementes Ltda. Os valores passíveis de resarcimento constam de Informações Fiscais lavradas especificamente para cada um dos PERs apresentados pelo contribuinte.

Foi elaborada, ainda, uma Informação Fiscal específica para PER/DCOMP de que trata o presente processo, fls. 1.722/1.727 do e-dossiê, contendo os valores passíveis de resarcimento. O responsável pelos exames indicou pelo direito do contribuinte ao resarcimento no valor de R\$ 31.866,13 referente ao Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não-cumulativo do 2º trimestre de 2013.

O contribuinte foi cientificado do despacho decisório em 12/01/2018, fls. 13, tendo apresentado manifestação de inconformidade em 09/02/2018, fls. 18/128.

Merecem ser destacadas as seguintes questões abordadas pela defesa:

PRELIMINARMENTE

Da Nulidade do Despacho Decisório por Violação ao Artigo 142 do CTN.

A Requerente entende necessário ressaltar que o presente Despacho Decisório deve ser anulado por inegável ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional ("CTN") em razão de inúmeros erros e omissões perpetrados pela D. Autoridade Fiscal.

Considera que não é possível à Requerente, com as informações juntadas, defender-se, pelo menos não em sua amplitude, da não homologação ora perpetrada, o que cabalmente leva à nulidade do presente Processo Administrativo.

Assim, a requer que seja declarada a nulidade de TODAS AS GLOSAS efetuadas pela D. Autoridade Fiscal, tendo em vista a patente precariedade do despacho decisório, ante ao fato de que a Autoridade Fiscal não ter agido com o zelo que lhe requisita o artigo 142 do CTN ao (i) sequer ter compreendido a operação da Companhia; (ii) sequer ter se atentado para existência de Soluções de Consulta COSIT ratificando o direito da Requerente em apropiar créditos; (iii) sequer ter verificado que diversas glosas proporcionais dizem respeito a despesas sem qualquer relação com eventuais operações com fim específico de exportação (ao contrário, são excludentes); dentre outras.

Precariedade por Erros perpetrado pela D. Autoridade Fiscal.

A despeito da legalidade e correção de todos os créditos apropriados pela Requerente, ainda que assumíssemos como verdadeira a pretensão fiscal, fato é que por meio de uma simples análise dos cálculos efetuados pela D. Autoridade Fiscal pode-se constatar a

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.421 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo n.º 10675.900341/2016-73

existência de gritantes equívocos no lançamento tributário, o que torna os valores exigidos ilíquidos.

Há, no presente caso, flagrante equívoco no lançamento ora combatido, relativo à proporcionalização indevida das glosas relativas a diversas despesas.

Não há o que se falar em rateio proporcional de grande parte das despesas incorridas pela Requerente, uma vez que referidas despesas não são fruídas pela Requerente no bojo de operações com fim específico de exportação, como por exemplo despesas com aluguéis pagos pela Requerente.

Assim, considera que não deve prevalecer o entendimento exarado pelo r. despacho decisório, devendo esse ser cancelado, uma vez que não há o que se falar em aproveitamento de crédito indevido (mesmo que parcialmente), tendo em vista que as diversas despesas em referência jamais seriam utilizadas pela Requerente em operação de comercial exportadora, sendo indiscutível a possibilidade de manutenção desse crédito.

Conclui requerendo que seja declarado o total cancelamento do r. despacho decisório, em razão dos equívocos na apuração dos supostos tributos devidos.

Precariedade em razão da duplicidade de glosas com relação ao 1º Trimestre de 2013.

Considera a manifestante que o despacho decisório deve também ser cancelado em razão da patente precariedade do lançamento tributário perpetrado pela D. Autoridade Fiscal, tendo em vista que o 1º trimestre do ano de 2013 já foi objeto de análise por parte da D. Autoridade Fiscal, bem assim da emissão de despacho decisório, de modo que as glosas ora efetuadas evidenciam duplicidade de autuação.

Explica que, em abril de 2014, fora intimada de 04 (quatro) despachos decisórios, nos quais a D. Autoridade Fiscal entendeu que os créditos registrados como insumos seriam ilegítimos, efetuando a glosa de referidos créditos.

Os referidos despachos decisórios decorrem dos seguintes processos administrativos: (i) 10675.900581/2014-14 (ii) 10675-900.582/2014-51, (iii) 10675.900580/2014-61 e 10675-900579/2014-37.

Questiona o fato de a Autoridade Fiscal, ao realizar as glosas efetuadas no presente despacho decisório, ter decidido por desconsiderar a recomposição da escrita, a qual fora realizada pela própria Administração Pública, referente ao 1º trimestre de 2013.

Assim, em razão do próprio princípio da não-cumulatividade aplicável às contribuições ao PIS e da COFINS, os créditos, objeto de discussão nos despachos decisórios datado de abril de 2014, estão novamente sendo rediscutidos nesse r. despacho decisório.

Nesse sentido, menciona a ideia básica do "non bis in idem", princípio geral do Direito, o qual é expresso ao determinar que nenhum tributo pode ser exigido do mesmo contribuinte e em relação ao mesmo fato gerador, mais de uma vez.

DO MÉRITO

CRÉDITOS RELACIONADOS A OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

As atividades econômicas exercidas pela Requerente

A Requerente realiza tanto operações de venda de mercadorias para o mercado interno quanto para o mercado externo - exportação. Com relação às operações de exportação, parte delas se dão por meio de exportação direta e parte delas são realizadas por meio de aquisição com fim específico de exportação.

Dentro do seu contexto social, a Requerente efetua a aquisição de diversas mercadorias necessárias à sua atividade (i.e. insumos utilizados, principalmente, em sua atividade industrial e *commodities* para revenda no mercado interno e/ou exportação), bem assim a contratação de diversos serviços (principalmente de frete e armazenagem dos produtos a serem comercializadas).

Por não compreender, com precisão, as atividades da Requerente, que a d. Autoridade Fiscal, não reconheceu parte dos seus créditos. É o que se passa a demonstrar.

A Legislação da Contribuição ao PIS e da Cofins Objeto do Processo - Empresa Comercial Exportadora

Nesse tópico, a defesa faz uma análise sobre a legislação do PIS/Cofins que trata sobre o aproveitamento de créditos pela empresa comercial exportadora.

Afirma que, três são os requisitos para vedação ao aproveitamento de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins: (i) ser a empresa exportadora uma comercial exportadora ("não beneficia empresa comercial exportadora"); (ii) ser o crédito vinculado diretamente à aquisição da mercadoria ("créditos vinculados à receita de exportação") e (iii) ter esta empresa adquirido mercadorias com fim específico de exportação ("tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput do art. 6º da Lei nº 10.833/2003"). Entende a defesa que esses três requisitos não estão presentes no presente caso, não podendo ser aplicada à Requerente a vedação constante no §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03. É o que se passa a fazer.

A Inaplicabilidade da Vedaçao Prevista pelo § 4º do Art. 6º da Lei nº 10.833/03 - Ausência dos Requisitos que lhe são Inerentes.

Sobre a inaplicabilidade da vedaçao prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, a defesa subdivide seus argumentos nos seguintes tópicos:

A - A Requerente não é empresa comercial exportadora, de acordo com os requisitos do Decreto-Lei nº 1.248/72:

Ausente o registro especial, um dos requisitos mínimos para caracterização das empresas como comercial exportadora, a Requerente não poderia ser caracterizada como empresa comercial exportadora na época dos fatos relativos à cobrança em referência, tal como sustentado pela D. Autoridade Fiscal. E, por isso, não se sujeita à vedaçao do crédito prevista pelo art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003.

Reforça o fundamento de que a Requerente não se qualifica como comercial exportadora, alegando que a própria Secretaria da Receita Federal editou ato declaratório/concessório reconhecendo-a como empresa preponderantemente exportadora, conforme estabelecido pelo art. 40 da Lei nº 10.865/04.

A empresa preponderantemente exportadora, nos termos da legislação vigente, é aquela que auferir receita bruta decorrente da operação de exportação em montante superior a 50% do valor total das receitas.

Diferentemente é a comercial exportadora, cuja característica essencial de sua operação é a compra de mercadorias no mercado interno para o fim específico de exportação, assim compreendidas as operações nas quais as mercadorias são diretamente remetidas do estabelecimento produtor-vendedor para embarque ou para depósito em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

No caso da Requerente, à época dos fatos, ela era enquadrada como empresa preponderantemente exportadora.

E o fato é que a própria Secretaria da Receita Federal identificou a Requerente como empresa preponderantemente exportadora ao publicar, no Diário Oficial da União Federal, em 24.05.2010, o Ato Declaratório Executivo nº 50, de 20 de maio de 2010 (vinculado ao processo administrativo nº. 12179.000128/2010-09).

Tendo a Requerente, na condição de empresa preponderantemente exportadora, incorrido em custos e despesas fora do regime de suspensão da incidência e arcado com o ônus, ela tem o direito de aproveitar o crédito em relação a essas despesas e custos, nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865/04 e na IN nº 595/05.

B - O crédito não está diretamente vinculado à aquisição das mercadorias relacionadas à atividade empresarial:

Ainda que a Requerente pudesse ser considerada empresa comercial exportadora, mesmo assim seria legítimo seu direito de crédito de PIS e Cofins, ainda que parcialmente, pois a regra do §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 não se aplica aos créditos tomados pela empresa objeto desse Processo Administrativo.

A Autoridade Fiscal aplicou a vedação constante no §4º do art. 6º da lei nº 10.833/03 ao direito de créditos de PIS e COFINS decorrente das despesas de frete, entre outros, sob o entendimento de que todos os custos relacionados à produção de receitas de exportação estariam incluídos na regra (e não só os custos relacionados à própria mercadoria adquirida para revenda – conforme prevê o dispositivo).

A vedação ao aproveitamento de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins, prevista no § 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, diferentemente da proposta de interpretação apresentada pela D. Autoridade Fiscal, que busca uma restrição mais ampla, refere-se à aquisição de mercadorias (e despesas diretamente relacionadas à exportação das mercadorias), não se estendendo às outras despesas incorridas por estas sociedades no curso de suas atividades empresariais, especialmente porque as receitas relativas a referidas despesas estão sujeitas à incidência da contribuição ao PIS e da Cofins.

Isso porque, a interpretação literal do dispositivo indica que a vedação ao crédito é direcionada às mercadorias e não aos custos indiretos, tal como é o frete, ativo imobilizado, energia elétrica, alugueis, etc.

A legislação é clara ao dispor que “não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput”. Também sob a ótica da interpretação literal, se as despesas indiretas não estão mencionadas nesta restrição ao direito de crédito previsto no §4º do art. 6º, o direito de crédito deve ser mantido, conforme autorizam as regras do art. 3º e do § 1º do art. 6º, ambos da Lei 10.833/03.

Por meio da IN nº 900/08, expressamente consignou-se que a empresa comercial exportadora não pode tomar crédito de PIS e COFINS em relação às aquisições de mercadorias que venham a ser destinadas à exportação.

Tal interpretação literal (e também autêntica) é ainda confirmada pela interpretação sistemática, ou seja, quando analisado o tratamento tributário específico conferido às empresas comerciais exportadoras (art. 6, III da Lei nº 10.833/03).

Se quisesse o legislador dispor sobre a restrição de forma mais ampla, teria expressamente o feito. Não deixam dúvidas a respeito as determinações da IN nº 900/08.

Reforçando seus argumentos, a defesa faz referência ao art. 111 do CTN.

Continua. Em outro enfoque de interpretação, a finalística, também é possível rechaçar o argumento manifestado pela D. Autoridade Fiscal.

Se o legislador pretendeu evitar distorção indesejada na cadeia da contribuição ao PIS e da COFINS, não autorizar o desconto de créditos pela sociedade comercial exportadora, em relação aos custos incorridos com a contratação de bens e serviços normalmente tributados pela contribuição ao PIS e pela COFINS, equivaleria a onerar as exportações de mercadorias e, consequentemente, esvaziar o regramento pretendido pelo legislador.

Por intermédio das soluções de consulta nºs 398/2012 (7^aRF) e 96/2012 (10^aRF), concluiu a Secretaria da Receita Federal que apenas as receitas de vendas de mercadorias a comerciais exportadoras é que estão afetadas pelo regime de não incidência. As receitas advindas da venda de outros bens ou de serviços prestados à comercial exportadora estariam submetidas à regra geral de tributação do PIS e da COFINS, nos termos dos arts. 1º da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.

Ademais, a própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 498, de 10 de outubro de 2017, exarou o entendimento de que é possível a apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS relativos as despesas com frete com produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições.

Portanto, por todas as interpretações possíveis da legislação analisada e pelo entendimento já exarado pela Secretaria da Receita Federal, o fato é que a vedação ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS não alcança os custos indiretos, mas

apenas e tão somente aos valores relacionados diretamente com a aquisição da mercadoria.

Concluir asseverando que, o § 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03 deve ser interpretado no sentido de que a vedação ao crédito da contribuição ao PIS e da Cofins somente alcança as aquisições das mercadorias destinadas à exportação, sendo autorizado o creditamento das contribuições em relação às despesas incorrida pela Requerente, tais como frete, armazenagem, energia elétrica, aluguéis, etc., uma vez que tais operações encontram-se normalmente sujeitas à incidência da contribuição ao PIS e da Cofins".

C - Os produtos adquiridos não têm fim específico de exportação:

Não bastasse todo o mencionado acima, outra condição haveria de ser cumprida para a aplicação da vedação do §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, qual seja, estar presente na operação o fim específico de exportação, o que, contudo, não é o caso.

Nesse aspecto, aborda os requisitos para a caracterização da aquisição da mercadoria com fim específico de exportação, fazendo uma análise da legislação vigente sobre o assunto.

Considera que, tivesse a D. Autoridade Fiscal investigado devidamente as atividades exercidas pela Requerente naquelas específicas operações – e não ficado restrito as nomenclaturas utilizadas nas notas fiscais emitidas pela Requerente e pelo seu fornecedor para fins de ICMS -, teria concluído que a condição de fim específico de exportação não foi atingida (além do fato de a Requerente, conforme demonstrado, não ser comercial exportadora) para, ao menos, parte de suas operações.

Esclarece que, como o seu próprio objeto social retrata, a Requerente atua na comercialização de produtos agrícolas tanto para o mercado externo, como para o interno.

Nesse contexto, a Requerente adquire as mercadorias de produtores agrícolas e os remete para armazéns gerais (próprios e de terceiros), inclusive para seleção e secagem (ou seja, beneficiamento) antes de decidir pela comercialização no mercado interno ou no externo.

A remessa das mercadorias aos armazéns gerais torna necessária não apenas para a conclusão do negócio (seja ele no mercado interno ou externo), mas também para que seja feita a seleção e qualificação dos produtos para a formação de lotes de exportação.

Em outras palavras, em muitas das operações os produtos adquiridos pela Requerente não são remetidos diretamente aos portos/recintos alfandegados com a finalidade de exportação, pois primeiramente passam e permanecem em armazéns (próprios ou arrendados) para, posteriormente, serem remetidas à exportação – o que, para fins da legislação do PIS/Cofins, descaracteriza o fim específico de exportação.

Nesse sentido, faz um breve descritivo do fluxo das mercadorias da Requerente, desde a data de sua entrada nos armazéns (próprios ou de terceiros), até o momento de seu envio ao Porto ou recintos alfandegados.

Afirma que, parte das mercadorias adquiridas pela Requerente dos seus fornecedores não possuem fim específico de exportação. As mercadorias ou são remetidas diretamente para armazéns (da Requerente ou de terceiros), os quais não constam da lista de recintos alfandegários elaborada pela Receita Federal, ou são objeto de transbordo (troca de modal de transporte em local não alfandegado) e, somente depois, são encaminhadas para os Portos para serem exportadas.

Isso significa dizer que para que a Requerente consiga exportar essas mercadorias que adquire dos seus fornecedores deverá, em primeiro lugar, (i) remeter a mercadoria para armazém (da Requerente ou de terceiros), local em que é realizado o controle de qualidade e/ou o mero transbordo para, somente após, (ii) serem remetidas aos Portos ou recintos alfandegados para exportação.

Acerca desse ponto, pontua que a IN nº 1.152/2011 dispõe sobre as hipóteses em que o transbordo, a baldeação, o descarregamento ou o armazenamento dos produtos são

permitidos, restringindo as situações em que tais atividades poderão ser feitas sem que a operação perca o caráter de fim específico para a exportação:

O CARF também confirmou que a configuração do fim específico para exportação demanda que o produto adquirido seja remetido diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

Considera que, caso a D. Autoridade Fiscal, tivesse analisado todos os documentos colocados à sua disposição pela Requerente, teria constatado que parte das mercadorias que são adquiridas pela Requerente dos seus fornecedores não são encaminhadas para (i) recintos alfandegados (mas para armazéns gerais); ou (ii) remetidas diretamente à exportação, a fim de que sejam enquadradas como operações com fim específico de exportação, tal como exige a legislação do PIS e da COFINS.

Assim, ainda que se considerasse que a Requerente seria comercial exportadora, para a específica redação restritiva contemplada pelo parágrafo 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, a operação não preencheria o outro requisito hábil a ativar a vedação ao direito de crédito: àquele relacionado à aquisição das mercadorias com fim específico de exportação.

Dessa forma, tendo em vista a comprovação acima de que parte das mercadorias não foram adquiridas pela Requerente com fim específico de exportação (considerando a legislação da contribuição ao PIS e da COFINS), demonstrado está que não é aplicável a restrição ao direito de crédito (§ 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03) apurados sobre as despesas com energia elétrica, armazenagem, frete na operação de venda etc.

Diante disso, considera que é imperioso o cancelamento do r. despacho decisório, de modo a ser reconhecido à Requerente o direito dos créditos das contribuições ao PIS e da COFINS.

A impossibilidade de aplicação da legislação de ICMS no presente caso: a legislação do PIS e da COFINS trata de forma distinta as operações com fim específico para exportação.

De acordo com a defesa, as regras de ICMS diferem das de PIS e COFINS, sendo que não seria possível avaliar a descrição contida nas notas fiscais emitidas pelos produtores (que indicam a finalidade de exportação, para fins de cumprimento da legislação do ICMS) e transportar essa realidade para a roupagem de incidência das contribuições, conforme pretendeu a Secretaria da Receita Federal, ao fundamentar o indeferimento do pedido de resarcimento formulado pela Requerente e efetuar a cobrança dos tributos ora debatidos.

Analizando a legislação do ICMS, tem-se que o envio das mercadorias para as empresas comerciais exportadoras (localizadas no mercado interno) ainda que sem o embarque imediato para exportação (quando menciona outro estabelecimento da mesma empresa – que pode ser um armazém) são caracterizadas como operações com o fim específico de exportação.

Ocorre que, essa mesma situação é tratada de forma absolutamente distinta pela legislação do PIS e da COFINS: para a caracterização da aquisição com fim específico de exportação, deve-se avaliar se na remessa por conta e ordem da empresa comercial exportadora, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica vendedora, houve a comprovação do (i) envio direto da mercadoria para embarque de exportação ou para recintos alfandegados; ou (ii) embarque de exportação ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Ou seja, enquanto que a legislação do ICMS considera que se estará diante de operação com fim específico para exportação o envio de mercadorias para empresas comerciais exportadoras, ainda que sem o embarque imediato para exportação, a legislação do PIS e da COFINS exige a comprovação de que a mercadoria tenha sido encaminhada para embarque de exportação ou para recintos alfandegados para que seja considerada uma operação com fim específico de exportação.

Isso significa dizer que a Requerente jamais poderia ser enquadrada como comercial exportadora simplesmente porque nos seus documentos fiscais, elaborados para fins da legislação do ICMS, indicam que as mercadorias teriam sido adquiridas para formação de lotes com fim específico de exportação. A legislação do PIS/COFINS traz outros requisitos para enquadrar a Requerente como comercial exportadora.

E, sendo assim, analisando especificamente a legislação que trata do crédito de PIS e de COFINS nos casos como o presente, conforme restou amplamente demonstrado acima, fica claro que a Requerente não está sujeita às restrições previstas no artigo 6º, §4º da Lei 10.833/03, seja porque não se enquadra como empresa comercial exportadora, seja porque não realiza suas aquisições com fim específico de exportação.

Ademais, conforme já demonstrado acima, não merece prosperar o entendimento exarado pela D. Autoridade Fiscal de que as notas fiscais tratam de operações com o fim específico de exportação, uma vez que, conforme os documentos apresentados pela Requerente, tais notas se referem ao transbordo, o qual desnatura a operação com fim específico com exportação.

Glosa 01.1 – Notas Fiscais Canceladas.

Não merece prosperar a alegação apresentada pela D. Autoridade Fiscal, tendo em vista que, caso a tivesse realizado uma análise detida das notas fiscais objeto de discussão, teria identificado que houve o pagamento pela Requerente referente a tais despesas, bem como houve a entrada de referidas mercadorias em seu estabelecimento.

Relativamente a esse teor, o Ajuste SINIEF nº 7, de 30 de setembro 2005, o qual trata das regras gerais para emissão da NF-e, determina, em sua Cláusula Décima Segunda, que o emitente deverá solicitar o cancelamento da nota fiscal em até 24 horas. Nestes termos, veja-se:

No entanto, para o caso específico da Requerente, frise-se que as Notas Fiscais analisadas não foram canceladas nos parâmetros e requisitos da legislação, uma vez que não atendem ao ÚNICO requisito legal, qual seja, cancelamento dentro do prazo de 24 horas.

Corroborando esse argumento, a título exemplificativo, a Requerente apresenta a Nota Fiscal nº 13518 (doc. 05), na qual houve uma diferença de 6 dias para a realização do cancelamento pela empresa emitente.

Veja-se:

Eventos da NF-e	Protocolo	Data Autorização
Autorização de Uso	141130039440848	20/03/2013 às 14:43:42
Cancelamento pelo emitente	141130042776738	26/03/2013 às 17:47:21

Da análise de referidos comprovantes, fica claro que a Requerente recebeu uma nota fiscal, realizou o pagamento dos produtos, recebeu os produtos e apropriou os créditos de PIS/COFINS. Ora, fica claro que não há, assim, o que se falar em creditamento indevido, uma vez que o que ocorreu, de fato, foi o cancelamento indevido das notas fiscais em discussão.

Glosa 01.2 - Aquisição com Suspensão.

A Autoridade Fiscal glosou créditos relacionados a aquisições de milho efetuadas pela Requerente, sob o argumento de que referida operação estaria sujeito à suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS.

No entanto, entende a defesa que, parece ter escapado à D. Autoridade Fiscal o fato de que as supostas aquisições efetuadas com a suspensão das contribuições estavam, na verdade, sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/Cofins.

A D. Autoridade Fiscal afirma que se tratam de aquisições com suspensão em razão de uma observação, constante nas Notas Fiscais, de que a venda ocorreu com suspensão das contribuições ao PIS/Cofins, conforme o artigo 9º, da Lei 10.925, de 23 de julho de

2004 (“Lei 10.925/04”). Ocorre, entretanto, que a despeito da referida menção à suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS, analisando-se, de modo mais detido a operação, resta evidente que a suspensão fora indevidamente mencionada pelo estabelecimento fornecedor, tratando-se de uma operação tributada.

Especificamente no que concerne ao benefício fiscal de suspensão deferido pela Lei nº 10.925/04, a própria Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006 (“IN nº 660/06”), a qual disciplina a comercialização dos produtos agropecuários constantes na Lei nº 10.925/04, determina que “é vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda”, nos termos do §4º, do artigo 3º.

Ora, conforme se comprova da Nota Fiscal nº 73632 (doc. 07), emitida pela COCAMAR Cooperativa Agroindustrial, a natureza jurídica, da operação originaria do crédito objeto de discussão, constitui em operação de revenda, conforme, inclusive, destacado nos próprios dados da NF-e.

De acordo com os dados da Nota Fiscal, trata-se de operação de revenda de mercadoria adquirida de terceiro (CFOP 5102).

Assim, caso tivesse a D. Autoridade Fiscal se debruçado sobre as operações da Requerente teria constatado o inegável direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS.

Continua. E nem que se alegue, ainda, que a Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010 (Lei nº 12.350/10), possibilitaria a aplicação da suspensão das contribuições nas operações com milho (10.05).

Isso porque o artigo 54 da Lei nº 12.350/10 determina a possibilidade de aplicação da suspensão das contribuições ao PIS e da COFINS, nas operações com milho, desde que remetidas para pessoas jurídicas que produzam carnes ou preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos da espécie suína e galinhas.

Glosa 02.1 – Aquisição de Paletes.

O equivocado conceito de “insumo” da D. Autoridade Fiscal.

Os art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 relacionaram as despesas passíveis de apuração de créditos de PIS e COFINS. Dentre tais hipóteses, há a prevista no inciso II.

Da leitura do dispositivo acima, nota-se que os bens ou serviços qualificados como insumos da produção ou fabricação de produtos destinados à venda geram direito à apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

No entanto, o legislador não delimitou qual seria o conceito jurídico de “insumo” a ser adotado para fins de aplicação desse dispositivo.

Com o objetivo de definir o termo legal “insumos”, a RFB editou atos infralegais, mais precisamente no artigo 66 da Instrução Normativa nº 247/02, de 21 de novembro de 2002 (“IN nº 247/02”, que regula a Lei nº 10.637/02) e no artigo 8º da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004 (“IN nº 404/04”, que regula a Lei nº 10.833/03)²⁴.

No entendimento da RFB, insumos corresponderiam a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem diretamente relacionados à produção, ou produtos que sejam consumidos no processo produtivo, desde que tenham tido contato com o produto.

Apesar de não mencionar expressamente, a D. Autoridade Fiscal fundamentou diversas glosas na alegação genérica de que somente poderiam ser considerados como insumos aqueles bens e serviços que possuíssem relação direta com o processo produtivo do bem destinado à venda. Ao que parece, a D. Autoridade Fiscal adotou o conceito de insumo previsto pelas IN’s nº. 247/02 e 404/04.

Esse conceito de insumo restritivo adotado pela D. Autoridade Fiscal está equivocado, sendo contrário à jurisprudência consolidada do CARF e do Superior Tribunal de Justiça – “STJ”. A base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS não está

ligada à uma operação determinada praticada pelo contribuinte, como ocorre com o IPI e o ICMS, mas sim, ao conjunto de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Dessa forma, para que se efetive a não-cumulatividade, o crédito da contribuição ao PIS e da COFINS não pode estar baseado no valor do tributo recolhido na etapa anterior, mas deve estar relacionado ao valor das despesas, encargos e custos da empresa relacionados à formação das receitas do contribuinte. Isto é, deve-se buscar uma técnica de não-cumulatividade que reconheça o crédito de acordo com os elementos relevantes e essenciais que compõem o processo de formação da receita.

O conceito de insumo contemplado na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado e ser essencial, ainda que de forma indireta, na atividade de produção ou fabricação, resultando em geração de receita ao contribuinte.

Como se observa, a legislação se utiliza do termo “utilizados” na prestação de serviços na “produção” ou “fabricação” de bens e produtos. No entanto, não traz nenhuma definição/limitação quanto à forma dessa utilização, isto é, podem ser caracterizados como insumos os bens e serviços utilizados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens e produtos.

Essa linha restritiva de entendimento, e descasada das características próprias da incidência e sistemática de apropriação de créditos de PIS e a COFINS já se encontra superada na jurisprudência judicial e administrativa.

Segundo a jurisprudência judicial e administrativa acerca do tema, custos ou despesas incorridas pela pessoa jurídica relacionados à geração de receitas, desde que sejam empregados com a finalidade de atingir os objetivos da atividade do contribuinte e sejam essenciais ao desenvolvimento da sua atividade-fim, dão direito ao crédito de PIS e COFINS.

Nesse passo, a jurisprudência do CARF consolidou-se de forma contrária ao conceito restritivo conferido ao termo “insumo” pela D. Autoridade Fiscal, que equivocadamente se baseia no conceito trazido pela legislação do IPI para limitar o direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS.

Da análise dos acórdãos e votos em referência, é possível observar que o entendimento firmado pela CSRF é de que o conceito restrito de “insumo” trazido pela D. Autoridade Fiscal é ilegal, pois restringe o direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS ao adotar critérios próprios do IPI, que claramente não se coadunam com a natureza e sistemática dessas contribuições.

Diferentemente do critério trazido pela D. Autoridade Fiscal, o CARF firmou seu entendimento em torno da adoção de um critério relacional (insumo/atividade) para fins de definição do direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS tendo em vista a verificação da necessidade, essencialidade ou imprescindibilidade do bem ou serviço para exercício da atividade econômica do contribuinte.

Seguindo essa tendência, são, também, inúmeros os precedentes proferidos pelo CARF que analisaram a questão dos insumos da agroindústria e firmaram o entendimento de que em atividades agroindustriais a etapa agrícola é essencial à obtenção do produto acabado, sendo os dispêndios com insumos utilizados nessa etapa claramente passíveis de apropriação de créditos de PIS e COFINS.

Portanto, também por ter a D. Autoridade Fiscal se pautado em critério ilegal, é ilegítima a glosa de créditos de dispêndios apropriados a título de insumos, pois contraria o conceito legal de insumos reconhecido pela jurisprudência administrativa.

O enquadramento dos Paletes como insumo.

A D. Autoridade Fiscal glosou créditos de aquisições de paletes, cuja utilização é compor a embalagem do produto para a acomodação ou transporte de carga, sob a alegação de que, apesar de terem sido classificados como “bens utilizados como insumos” no DACON da Requerente, sua utilização não possuiria relação direta com o

processo produtivo e não haveria previsão legal para o aproveitamento de créditos em aquisições desta natureza. Confira-se:

Considerando todo o mencionado no tópico acima acerca do entendimento atual dominante da jurisprudência acerca do conceito de insumo, fica claro que o entendimento da D. Autoridade Fiscal está claramente equivocado.

Explica-se: As sementes, os grãos, farelo de soja e óleo, produzidos e comercializados pela Requerente, são produtos extremamente delicados, sujeitos à perda de suas propriedades caso sejam amassados, por exemplo.

Em razão da fragilidade, esses bens produzidos são extremamente suscetíveis aos efeitos da pressão, tendo em vista que as mercadorias são transportadas em grande quantidade, o que exige que seu transporte seja feito de modo a preservá-los de qualquer dano.

Se tais produtos forem transportados sem a adequada proteção, poderão ser inutilizados antes mesmo de chegar aos clientes da Requerente. Isso porque estão sujeitos à perda de suas propriedades (germinar e fazer nascer uma planta), caso sejam amassados, ou até à perda das mercadorias, caso a embalagem plástica em que as sementes e grãos são acondicionadas rasgue.

Assim, a fim de que seus produtos não sofram deterioração ou até mesmo perda durante o transporte, a Requerente adquire paletes, sobre os quais eles são acondicionados e remetidos para os seus clientes de modo definitivo (não existe retorno desses paletes).

Fica claro, pois, que esses paletes são acessórios de madeira colocados acima e abaixo das sementes e grãos, acondicionados em embalagens plásticas, com o objetivo de impedir que, durante a sua colocação nas empilhadeiras e caminhões, e durante todo o seu transporte até os seus clientes, eles sejam amassados ou a embalagem rasgada, provocando assim a perda de grande parte dos produtos antes mesmo da entrega ao consumidor.

Como se vê, tais acessórios – paletes – são essenciais ao processo produtivo da Requerente, na medida em que, compõe o produto comercializado pela Requerente (como embalagem) e sem eles, o produto final, não será entregue em condições de uso, ou sequer será entregue.

Portanto, é evidente que as referidas despesas com acessórios para transporte estão atreladas à própria atividade fim da Requerente, pois sem o seu correto transporte, de forma segura e protegida, as sementes produzidas pela Requerente pereceriam, ou até mesmo se perderiam, caso as embalagens em que são acondicionadas rasgassem, durante o transporte, perdendo a utilidade e consequentemente, a sua finalidade.

E o CARF possui entendimento pacífico no sentido de que as despesas com material de proteção durante o transporte são insumos, sujeitos à apropriação de créditos de PIS e COFINS.

A Requerente elaborou quadro sinótico com julgados recentes que trataram da matéria (fls. 585).

Da própria ementa acima, verifica-se que o tratamento dado pelo STJ aos acessórios de proteção durante o transporte foi o de insumos necessários à atividade da empresa, que no caso julgado era uma indústria de móveis. E seguindo esse entendimento, fica ainda mais evidente que os acessórios de transporte são insumos da Requerente que atua com sementes, grãos, farelo de soja e óleo, os quais são muito mais frágeis e sujeitos à deterioração durante o transporte.

Nesse sentido, o transporte das mercadorias agrega à operação de venda a entrega. Contudo, para se efetivar a entrega, necessário se faz o transporte e, para transportar preservando as características, necessário embalar as mercadorias.

Evidente, portanto, que não merecem prosperar as alegações contidas na r. despacho decisório, uma vez que a D. Autoridade Fiscal se baseia em entendimento

completamente ultrapassado para fundamentar a glosa de créditos dos paletes. A defesa cita também julgados do Poder Judiciário sobre o assunto.

Diante de todo o acima exposto, evidente que a glosa referente às aquisições de paletes não merecem prosperar, devendo o r. despacho decisório ser cancelado para autorizar o direito ao creditamento pela Requerente, tendo em vista que referidos produtos são insumos da sua atividade, sendo imperiosa a manutenção dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

Glosa 02.2 – Aquisições de Aureo.

Da análise do Termo de Verificação Fiscal, é possível depreender que a D. Autoridade Fiscal ao realizar um confronto das notas fiscais eletrônicas entendeu que a Requerente teria, supostamente, classificado equivocadamente as aquisições de Aureo na NCM 3402.90.29, ao invés de classificá-los na NCM 3808.99.997.

Houve um erro por um dos fornecedores ao classificar o produto Aureo na NCM 3808.99.99, tendo em vista que outros fornecedores classificam corretamente na NCM 3402.90.29.

A título exemplificativo, a Requerente apresenta a Nota Fiscal nº 2667 (doc. 08), emitida pela CAMPINA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA., na qual houve a correta classificação do produto Aureo.

Assim, caso a D. Autoridade Fiscal tivesse realizado o confronto com outras notas fiscais de aquisição do produto AUREO chegaria à inegável conclusão de que tais produtos devem ser classificados na NCM 3402.90.29, e, portanto, não estão sujeitos à alíquota zero.

Portanto, com base no artigo 3º, inciso II da Lei 10.833/03, é de direito da Requerente à apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição do produto AUREO.

Glosas 03.1 e 03.2 – Frete na Aquisição de Produtos Alíquota Zero e Frete na Aquisição de Produtos com Tributação Suspensa – pendente documento comprovando tributação do frete.

De acordo com a defesa, o entendimento da autoridade fiscal está equivocado e não merece prosperar, devendo ser autorizada a apropriação de créditos, considerando que: (i) a despesa foi objeto de tributação pela contribuição ao PIS e da COFINS e (ii) existe autonomia do direito de apropriação de créditos do frete frente a tributação da mercadoria, considerando, inclusive, a tributação específica de cada uma das despesas (sendo uma sujeita a alíquota zero – mercadoria e outra tributada – frete).

A despeito da falta de clareza da legislação, no que concerne aos custos de frete pago pelo comprador para o transporte de mercadorias do estabelecimento fornecedor ao seu estabelecimento, desde que o serviço de transporte esteja sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, mostra-se igualmente possível o creditamento das contribuições sobre tais pagamentos.

Esse entendimento parte da premissa de que existe uma autonomia do direito de apropriação de créditos do frete frente ao direito de apropriação de crédito da mercadoria transportada, considerando, inclusive, a tributação específica de cada uma das despesas.

Frise-se que este é o entendimento que vem sendo adotado pelo CARF, que recentemente decidiu pela possibilidade de creditamento com relação às despesas de frete suportadas pelo revendedor nas operações com produtos sujeitos ao regime monofásico, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Referida decisão, a despeito de tratar-se de questão fática diferente (alíquota zero vs tributação pelo regime monofásico) deixa claro que existe uma total autonomia do direito à apropriação do crédito da contribuição ao PIS e da COFINS da operação de frete com relação a possibilidade de apropriação de crédito sobre a mercadoria transportada.

Assim, em que pese tratar-se de tema distinto do presente r. despacho decisório, uma vez que a decisão se debruça sobre a aquisição de produtos sujeitos a incidência monofásica das contribuições, em ambos os casos não existe tributação da mercadoria adquirida, o quer, de acordo com o entendimento da D. Autoridade Fiscal, obstaria a possibilidade de tomada de créditos pela Requerente, de forma que é possível traçar um paralelo entre as situações.

Além disso, recentemente, a própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 498, de 10 de outubro de 2017, exarou o entendimento de que é possível a apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS relativos as despesas com frete com produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições.

Conforme já mencionado acima, as Soluções de Consulta COSIT, por meio da IN nº 1396/2013, possuem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, ou seja, vinculam as autoridades fiscais federais caso tratar-se da hipótese tratada na Solução de Consulta COSIT.

Ora, fora exatamente o que ocorreu no presente caso, uma vez que a D. Autoridade Fiscal, em patente afronta ao entendimento exarado pela Solução de Consulta COSIT nº 498/2017, decidiu por glosar os créditos das contribuições ao PIS e da COFINS.

Desta feita, resta evidente a necessidade do cancelamento do r. despacho decisório para cancelar as glosas pretendidas pela D. Autoridade Fiscal.

Glosas 03.3 e 07.2 – Despesas com Pedágios.

A manifestante discorda da glosa fiscal, considerando que o pedágio integra o valor do frete, assim deve gerar crédito.

Alega que, considerando a obrigatoriedade do recolhimento do valor do pedágio resta evidente que este configura como parte indissociável ao frete, uma vez que, na ausência do pagamento do pedágio, o transporte da mercadoria é diretamente impactado.

Desta feita, fica evidente que o pedágio constitui em uma despesa arcada pelo tomador do serviço de transporte, a qual constitui como indispensável ao transporte, integrando, portanto, aos custos com o transporte das mercadorias.

A título exemplificativo, a Requerente apresenta o Conhecimento de Transporte Eletrônico nº 17050 (doc. 09), emitido pela ANDERLE TRANSPORTES LTDA., na qual consta a Requerente como tomadora do serviço. Veja-se: conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais, consta do item 22.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, configurando-se como prestação de serviço.

Resta comprovada a caracterização da Requerente como tomadora do serviço de transporte, e, portanto, como embarcador responsável pelo pedágio.

Da análise da composição dos valores do serviço de transporte, resta evidente a inclusão do pedágio no montante.

Desta feita, o valor do pedágio deverá integrar o serviço de transporte arcado pela Requerente, sendo, portanto, legítimo o aproveito do crédito referente tais despesas.

E mesmo que assim não fosse, na remota hipótese desta D. Delegacia de Julgamento não entender que tais despesas integram o custo frete, tais despesas devem ser consideradas como insumos, tendo em vista seu caráter essencial.

O CARF firmou seu entendimento em torno da adoção de um critério relacional (insumo/atividade) para fins de definição do direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS tendo em vista a verificação da necessidade, essencialidade ou imprescindibilidade do bem ou serviço para exercício da atividade econômica do contribuinte.

Glosa 05.1 – Despesas com condomínio, IPTU, estacionamento e outros.

Entende a manifestante que os créditos em referência são legítimos, tendo em vista que o vocábulo aluguel abarca as despesas com condomínio, IPTU dentre outras, sendo, passível o direito ao aproveitamento dos créditos das contribuições ao PIS e da Cofins.

Destaca que, conforme lição de Sílvio Venosa "locação dentro do conceito romano tradicional, é o contrato pelo qual um sujeito se compromete, mediante remuneração, a facultar a outro, por certo tempo, o uso e gozo de uma coisa locação de coisa". Nessa linha, é possível sustentar que todos valores pagos pelo locatário em benefício do proprietário do imóvel (locador) em razão da cessão do direito de uso do bem integram o "preço" do aluguel, e por essa razão seriam passíveis de apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins nos termos do o inciso IV, artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

A natureza jurídica das despesas condominiais não pode ser observada como figura própria e autônoma, mas como acessória e integrante das despesas com aluguel.

Isso porque, a própria Lei nº 8.245/91 (dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes) prevê expressamente que as despesas ordinárias de condomínio são de responsabilidade do locatário. Ou seja, nos termos da Lei nº 8.245/91, o condomínio deve ser considerado como um "encargo da locação", o que, de modo a ter sua natureza jurídica acessória em relação à despesa de aluguel.

Assim, sendo a despesa condominial integrante e acessória da despesa com aluguel, e tendo o artigo 3º, IV, da Lei nº 10.833/03 previsto expressamente o direito ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a despesa com aluguel, resta comprovado o direito ao crédito sobre a despesa condominial com base justamente nesse dispositivo legal.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado para o IPTU. Conforme sabido, o IPTU é imposto de competência municipal, e nos termos do que determina o Código Tributário Nacional ("CTN") em seu artigo 34 o "contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título". Note que a redação do artigo 34 do CTN, pode, em um primeiro momento, trazer confusão quanto a quem é o sujeito passivo do imposto em caso de locação de bem imóvel, se seria o proprietário do bem (locador) ou àquele para o qual foi cedida sua posse temporária (locatário).

No entanto, o que se observa da jurisprudência dos tribunais superiores, em especial o STJ, é que a tendência dessa Corte tem sido no sentido de reconhecer o proprietário do bem imóvel como sujeito passivo do IPTU, inclusive na hipótese de locação em que há a figura do proprietário e apenas a posse do bem é cedida mediante contrato a um terceiro.

Portanto, o IPTU é um imposto de responsabilidade do proprietário/locador, não participando o locatário da relação jurídico-tributária.

Diferentemente do locador, a obrigação que o locatário tem de "pagar" o IPTU relativo ao imóvel por ele locado é de natureza meramente contratual, de modo que o IPTU pago pelo locatário compõe o "preço" do aluguel, mesmo que sua quitação se dê de forma destacada do restante do valor do aluguel.

Cumpre informar que a própria Lei nº 8.245/91 (que dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes) prevê que as despesas com IPTU de imóveis de terceiros poderão ser pagas pelos locatários ao locador, juntamente com o aluguel do mês a que se refiram.

Ou seja, nos termos da Lei 8.245/91, as despesas com IPTU de imóveis de terceiros devem ser consideradas como integrante do "preço" do aluguel, uma vez que pagos ao locador.

Corrobora essa conclusão a decisão proferida pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 232.117/SP, publicada em 14 de março de 2005, que é assente ao dispor que "*os valores correspondentes ao IPTU (...) integram a remuneração do locador*". Ora, fora

exatamente o que ocorreu no presente caso, uma vez quem da análise dos contratos analisados pela própria D. Autoridade Fiscal, as despesas objeto de creditamento eram de responsabilidade contratual da Requerente, sendo, conforme entendimento da doutrina e do STJ, integrantes da receita do locador.

Assim, a título exemplificativo, a Requerente apresenta o Contrato de Locação Não Residencial (página 1125 do processo administrativo), firmado com a Locadora Regimar Comercial S/A, na qual a Requerente é incumbida de efetuar o pagamento das despesas com IPTU e condominiais.

Assim, resta comprovado o direito ao registro de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS sobre tais despesas, uma vez que possuem natureza jurídica acessória à despesa com aluguel.

Acerca desse ponto, o próprio CARF, recentemente, posicionou-se no sentido de que as despesas acessórias ao contrato de locação compõem o valor do aluguel, sendo passível o direito ao crédito das contribuições ao PIS e da Cofins.

Glosa 07.1 – CTEs Cancelados.

Não merece prosperar a alegação realizada pela D. Autoridade Fiscal, tendo em vista que os CTEs foram indevidamente cancelados, dado que houve o pagamento da Requerente referente tais despesas, bem como houve a entrada de referidas mercadorias em seu estabelecimento.

Destaca que o Ajuste SINIEF nº 09, de 25 de outubro de 2007, o qual abrange as regras gerais para emissão do CTE, determina, em sua Cláusula Décima Quarta, que o CTE não poderá ser cancelado após iniciada a prestação de serviço de transporte.

No entanto, para o caso específico da Requerente, os CTEs não foram cancelados conforme os requisitos estipulados pela legislação tributária, uma vez que as prestações de serviço de transporte já haviam sido iniciadas.

Corroborando esse argumento, a Requerente apresenta, exemplificativamente, comprovante de pagamento global (doc. 10), em nome da empresa ALL AMERT LAT LOG MALHA SUL S, bem como demonstrativo comprovando, individualmente, o pagamento dos CTEs ora analisados (doc.11)

Não fosse apenas isso, importante mencionar a data de cancelamento de referidos CTEs. Isso porque, não é crível admitir-se o cancelamento de um CTE depois de 05 ou 06 dias do início do transporte do produto, uma vez que é óbvio que na grande maioria dos casos, como no caso ora analisado, referidos produtos transportados já terão chegado a seu destino.

Assim, considerando que os CTEs foram devidamente pagos pela Requerente, bem como os CTEs foram indevidamente cancelados, tendo em vista a ocorrência da prestação do serviço de transporte, resta comprovado o direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS pela Requerente.

Glosa 26.1 – Crédito Presumido – Lei nº 10.925/14 – Exportações.

A alega que os referidos créditos são legítimos, tendo em vista (i) o atendimento aos requisitos essenciais para o direito ao crédito presumido, bem como (ii) a autorização legal para apropriação de referidos créditos.

A Lei nº 10.925/04 permite que as pessoas jurídicas que produzam mercadorias, classificadas em determinados capítulos e códigos, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir, da contribuição ao PIS e da COFINS, crédito presumido calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoa física, cooperados pessoa física, de cerealista ou de pessoa jurídica que exerça a atividade agropecuária ou de cooperativas de produção agropecuária.

Desta feita, para fruição do crédito presumido concedido pela Lei nº 10.925/04, a pessoa jurídica deverá atender a três requisitos, quais sejam: (i) deve produzir mercadoria classificada nos capítulos e códigos especificados no artigo 8º da mencionada Lei; (ii) deve adquirir insumos de pessoas físicas, cooperados pessoa física, de cerealista ou de

pessoa jurídica que exerce a atividade agropecuária ou de cooperativas de produção agropecuária e; (iii) as mercadorias devem ser destinadas à alimentação humana ou animal.

Da análise da legislação, resta evidente a ausência de qualquer vedação ao direito do crédito presumido das contribuições no caso de o produto resultante ser exportado.

No presente caso, conforme informado pelo Termo de Verificação Fiscal, a Requerente devidamente cumpriu os requisitos ‘i’ e ‘ii’, de modo que, nos termos do Termo de Verificação Fiscal, o crédito presumido apropriado pela Requerente seria supostamente indevido, tendo em vista o alegado não cumprimento do requisito ‘iii’. Entretanto, esse entendimento não merece prosperar.

Pois bem, no caso em questão, o que fora completamente desconsiderado pela D. Autoridade Fiscal é o fato de que todas as operações analisadas foram destinadas à alimentação humana ou animal, sendo, portanto, completamente legítimo o direito ao crédito.

A título exemplificativo, a Requerente apresenta contrato (doc. 12) firmado entre a Concordia Agritrading PTE. Ltd. (adquirente dos produtos da Companhia, conforme documentos fiscais) e a BUNGE INTERNATIONAL COMMERCE LTD. (destinatária dos produtos comercializados pela Requerente), de modo que não há o que se falar na impossibilidade de apuração da destinação nas operações de exportação, como quer fazer crer a D. Autoridade Fiscal.

Ora, a BUNGE INTERNATIONAL COMMERCE LTD., constitui uma empresa mundialmente renomada no ramo de produtos alimentícios, possuindo empresas em mais de 40 países.

No Brasil, a Bunge é líder nacional nos mercados de óleos, gorduras vegetais, farinhas e pré-misturas para panificação. (...) com marcas presentes em cerca de 44 milhões de lares brasileiros, a Bunge está entre as maiores empresas de alimentos & ingredientes do país.

Assim, caso a D. Autoridade Fiscal tivesse debruçado sobre os documentos e provas apresentados pela Requerente, chegaria a imperiosa conclusão de que as operações de exportação permitem a rastreabilidade, e, portanto, a confirmação da destinação dos produtos comercializados pela Requerente.

Nesse mesmo sentido, são os contratos firmados com as empresas COAMO INTERNATIONAL A.V.V (doc. 12), os quais também possuem como destinação a alimentação animal.

Assim, quanto ao argumento apresentado pela D. Autoridade Fiscal de que seria não caberia o direito ao creditamento dos créditos presumidos das contribuições ao PIS e da COFINS sobre a parcela de receitas relativas à exportação, esse não merece prosperar.

Acerca desse ponto, o artigo 5º, inciso I, da Lei nº 10.637/02³⁶, bem como o artigo 6º, inciso I, da Lei nº 10.833/03, estabelecem que as referidas contribuições não incidem sobre as operações decorrente das operações de exportação de mercadorias.

Cumpre ressaltar que o fato de se tratar de mercadorias objetos de exportação não há qualquer óbice à manutenção aos créditos presumidos apurados por meio do artigo 8º da Lei nº 10.925/04.

Desse modo, o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, determina a manutenção dos créditos vinculados a operações efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Da leitura do citado artigo, resta claro que não há qualquer restrição ou vedação acerca da possibilidade de manutenção de créditos presumidos, nos casos de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Corroborando esse ponto, cumpre ressaltar que a própria Receita Federal já emitiu Solução de Consulta COSIT nº 188, de 23 de março de 2017, a qual,

EXPRESSAMENTE, autoriza a pessoa jurídica a manter os créditos presumidos, apurados por meio do artigo 8º da Lei nº 10.925/04, ainda que o produto seja exportado.

Diante de todo o exposto, resta clara a necessidade do cancelamento do r. despacho decisório, de modo a ser cancelada a glosa efetuada pela D. Autoridade Fiscal e conceder o direito ao aproveitamento do crédito presumido, tendo em vista a confirmação das destinações de todas operações de exportação, bem como o inegável direito à apropriação de crédito presumido nas vendas destinadas ao exterior.

Glosa 26.02 – Créditos Presumidos – Lei nº 10.925/04 –Industrialização por Encomenda.

A Autoridade Fiscal entendeu pela glosa dos créditos presumidos apropriados pela Requerente, sob o argumento de que não foram aplicados em processo fabril próprio, porém de terceiros (industrialização por encomenda), o que supostamente afrontaria o disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

A manifestante se opõe a essa conclusão com base nos seguintes argumentos.

Da análise da legislação de regência, fica claro que não há qualquer restrição à apropriação de créditos presumidos em caso de industrialização por encomenda, de modo que não haveria o que se falar na interpretação restritiva elaborada pela D. Autoridade Fiscal de que apenas nas situações de industrialização pela própria empresa será permitido o crédito.

Corroborando esse ponto, analisa a exposição de motivos da Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004 (“MP nº 183/04”), a qual fora posteriormente convertida na Lei nº 10.925/04.

Do seu conteúdo, fica evidente que, o crédito presumido ora discutido, surgiu decorrente de uma necessidade da Administração compensar o repasse nos preços dos produtos agropecuários das contribuições incidentes.

Ora, considerando o amplo viés econômico existente na criação do presente crédito presumido, não há qualquer restrição à apropriação de créditos presumidos em caso de industrialização por encomenda, de modo a não haver a possibilidade de ser realizada uma análise restritiva da norma, como pretende a D. Autoridade Fiscal.

Isso porque, ao realizarmos uma interpretação teleológica da própria exposição de motivos que gerou, posteriormente, a Lei nº 10.925/04, fica evidente a ausência de qualquer restrição às operações de industrialização por encomenda.

E não poderia ser outra a conclusão! Isso porque, o próprio Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que institui o Regulamento do IPI, é incisivo acerca da equiparação do encomendante ao estabelecimento industrial nos casos de industrialização por encomenda.

Considerando que o próprio Regulamento do IPI determina que o encomendante será equiparado ao estabelecimento industrial do produto objeto da industrialização por encomenda, não há o que se falar que os produtos não foram produzidos pela Requerente, como quer fazer crer a D. Autoridade Fiscal, uma vez que a própria legislação do IPI determina a equiparação como estabelecimento industrial.

E não é só! Corroborando essa interpretação finalística da norma, importante pontuar que, conforme mencionado em tópico acima, o artigo 111 do CTN (o qual determina que nas normas que concedem benefícios fiscais, não se pode dar a ela interpretação extensiva) é claro ao prescrever que as normas que tratam de benefícios fiscais, a despeito de deverem ser interpretadas literalmente, não podem ter uma interpretação descontextualizada do ordenamento no qual estão inseridas, sendo necessária uma interpretação finalística e teleológica do dispositivo.

Nesse sentido, para análise de referido artigo 8º da Lei 10.925/04 deve ser efetuada uma interpretação teleológica, para se chegar à finalidade da norma, de modo a interpretá-la levando em consideração as exigências econômicas e sociais que os dispositivos

buscaram atender. Assim, considerando o disposto no Regulamento de IPI, fica claro que não há como se manter a interpretação pretendida pela D. Autoridade Fiscal.

Corroborando essa conclusão, a Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 6^a Região Fiscal ao analisar o conceito de cerealista, para fins de aplicação do crédito presumido outorgado pelo artigo 8º da Lei nº 10.925/04, admite a possibilidade de terceirização da atividade. Nestes termos foi a Solução de Consulta nº 81/2010.

Da leitura dos trechos da Solução de Consulta nº 81/2010, resta evidente que para fins da fruição do crédito presumido outorgado pelo artigo 8º da Lei nº 10.925/04, o cerealista poderá realizar atividades em seu estabelecimento ou de terceiro, tendo em vista que referida terceirização (i) não desnatura sua condição e (ii) não há qualquer restrição na legislação.

Ora, aplicando o entendimento de referida solução de consulta no presente caso, de modo análogo, a legislação de regência equipara a Requerente a estabelecimento industrial, bem como NÃO HÁ QUALQUER RESTRIÇÃO NA LEGISLAÇÃO.

Da análise do artigo 8º da Lei nº 10.925/04, resta evidente que o legislador, por meio da concessão de crédito presumido, visou desonrar a cadeia produtiva (independentemente de tratar-se de industrialização própria ou por encomenda), de modo a incentivar a produção agropecuária e agroindustrial. Desse modo, não há o que se falar na interpretação restritiva do vocábulo “produzir”, como pretender fazer a D., uma vez que essa não foi a real finalidade da norma.

Pelo exposto, considera demonstrada a necessidade do cancelamento do r. despacho decisório, em razão da legitimidade dos créditos presumidos apropriados pela Requerente.

Glosa 27.1 – Crédito Presumidos – Lei nº 12.865/13 – Revenda.

Não merece prosperar as alegações perpetradas pela D. Autoridade Fiscal, uma vez que não houve qualquer descumprimento aos requisitos para aproveitamento do crédito presumido, sendo, portanto, legítimo os créditos ora guerreados.

A Lei nº 12.865/13 alterou a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS nas operações com soja e seus derivados, de modo a permitir ao contribuinte a apropriação de crédito presumido sobre referidas operações.

Importante ressaltar que referida Lei impõe, nos termos do § 7º, do art. 31, como óbice à apropriação do crédito presumido das contribuições sociais, as operações que consistam em mera revenda de mercadorias: § 7º *O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente à pessoa jurídica que industrializa os produtos citados no caput, não sendo aplicável a:I - operações que consistam em mera revenda de bens.*

No presente caso, conforme verifica-se do trecho do Termo de Verificação Fiscal, a D. Autoridade realizou um cruzamento sobre as notas fiscais dos produtos os quais a Requerente apurou o crédito presumido ora guerreado e concluiu pela glosa do referido crédito, sob o argumento de que tais operações consistiam em mera revenda.

Entretanto, tivesse a D. Autoridade Fiscal realizado uma análise detida das operações da Requerente, teria constatado que não houve operação de mera revenda de mercadoria, como quer fazer crer a D. Autoridade Fiscal.

Isso porque, caso não tivesse realizado uma análise superficial da escrita contábil da Requerente teria constatado que no período objeto de análise não houve aquisições de produtos finais (óleo e farelo de soja), mas apenas de insumos utilizados pela Requerente, exceção feita apenas a 02 operações, em quantidades insignificantes (frente ao valor autuado).

De modo a comprovar o alegado, a Requerente apresenta Livro de Registro de Entradas (doc. 13), na qual é possível demonstrar a ausência de aquisições de produtos acabados, com o intuito de mera revenda de mercadorias (como quer fazer crer a D. Autoridade Fiscal), tendo em vista ausência de CFOPs que indicariam essa suposição, e sequer o

registro de entrada de farelo ou óleo, sendo verificada apenas a aquisição de soja em grãos, matéria prima para a operação da Requerente.

Assim, considerando que o crédito presumido ora discutido decorre, na verdade, de operações de aquisição de insumos para industrialização, tendo em vista o próprio registro de suas entradas, fica demonstrada a legitimidade dos créditos apropriados.

Glosa 27.2 – Crédito Presumidos – Lei nº 12.865/13 – Empresa Comercial Exportadora.

Conforme já detalhado em tópico supra, a Lei nº 12.865/13 alterou a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS as operações com sojas e seus derivados, de modo a permitir ao contribuinte apropriar crédito presumido sobre tais operações.

Entretanto, a legislação impõe, nos termos do § 7º, do art. 31, como óbice à apropriação do crédito as operações realizadas por empresa comercial exportadora.

No presente caso, conforme também já foi destacado em tópico anterior, a D. Autoridade realizou um cruzamento sobre as notas fiscais que abarcaram o crédito presumido ora guerreado e concluiu pela glosa do referido crédito, sob ao argumento de que a Requerente, supostamente, teria atuado como empresa comercial exportadora, descumprindo, assim, um dos requisitos da legislação.

Ora, conforme detalhado anteriormente, ao contrário do quanto sustentado pela d. Autoridade Fiscal, (i) as operações da Requerente não foram remetidas diretamente dos fornecedores para o porto, para exportação, de modo que não podem ser enquadradas como “com fim específico de exportação” e (ii) a Requerente não preenche os requisitos elencados no Decreto Lei nº 1.248/72.

Tais requisitos, conforme já mencionado, elencados no Decreto Lei nº 1.248/72, impõem a Comercial Exportadora: (i) possuir registro especial perante a Secretaria do Comércio Exterior e Secretaria da Receita Federal; (ii) estar constituída sob a forma de sociedade por ações; e, (iii) possuir um capital mínimo, conforme fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

Ainda, importante destacar que desde a edição da Portaria Secex 35/2006 (revogada e reeditada pelas Portarias Secex 36/2007, 25/2008 que estavam em vigor à época dos fatos) consta expressamente da legislação que apenas por ocasião do expresso pedido, preenchimento de condições, e emissão formal de Certificado de Registro Especial é que a pessoa jurídica poderá ser considerada empresa comercial exportadora.

E o fato é que, *in casu*, não foram cumpridos esses requisitos estabelecidos pelo Decreto-lei nº 1.248/72, razão pela qual a d. Autoridade Fiscal jamais poderia ter considerado a Requerente como uma empresa comercial exportadora, já que, à época dos fatos geradores, ela não possuía registro especial na SECEX/MICT e tampouco na SRF/MF que a caracterizasse como empresa comercial exportadora à época dos fatos geradores do crédito de PIS e COFINS.

Diante do exposto, resta claro que a Requerente, não sendo caracterizada como Empresa Comercial Exportadora, possui direito ao crédito presumido apropriado, sendo, portanto, ilegítima a presente glosa.

E não é só! Na remota hipótese da Requerente ser caracterizada como empresa comercial exportadora, mesmo assim seria legítimo o crédito presumido apropriado, uma vez que inexistiu a aquisição de produto acabado pela Requerente com destino direto ao porto para exportação.

Ora, tivesse a D. Autoridade Fiscal realizado uma análise detida das operações da Requerente, teria constatado que não houve aquisições com fim específico de exportação de produtos acabados.

De modo a comprovar o alegado, a Requerente apresenta Livro de Registro de Entradas (doc. 13), na qual é possível demonstrar a ausência de aquisições de produtos acabados com o fim específico de exportação (como quer fazer crer a D. Autoridade Fiscal), tendo em vista ausência de CFOPs que indicariam essa suposição.

Dianete do exposto, a Requerente requer que seja cancelado o presente r. despacho decisório, tendo em vista a legitimidade dos créditos presumidos apropriados, uma vez que inexiste operações de revenda referente aos produtos objeto da presente glosa.

Glosa 27.3 – Crédito Presumidos – Lei nº 12.865/13 –Industrialização por Encomenda.

Conforme demonstrado em tópico supra, a Lei nº 12.865/13 permite a apropriação de crédito presumido para “a pessoa jurídica que industrializa os produtos”.

Da análise da legislação de regência, fica claro que não há qualquer restrição à apropriação de créditos presumidos em caso de industrialização por encomenda, de modo que não haveria o que se falar na interpretação restritiva elaborada pela D. Autoridade Fiscal de que apenas nas situações de industrialização pela própria empresa será permitido o crédito.

E não poderia ser outra a conclusão! Isso porque, o próprio Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que institui o Regulamento do IPI, é incisivo acerca da equiparação do encomendante ao estabelecimento industrial nos casos de industrialização por encomenda.

E não é só! Corroborando essa interpretação finalística da norma, importante pontuar que, conforme mencionado em tópico acima, o artigo 111 do CTN (o qual determina que nas normas que concedem benefícios fiscais, não se pode dar a ela interpretação extensiva) é claro ao prescrever que as normas que tratam de benefícios fiscais, a despeito de deverem ser interpretadas literalmente, não podem ter uma interpretação descontextualizada do ordenamento no qual estão inseridas, sendo necessária uma interpretação finalística e teleológica do dispositivo.

Assim, demonstrado a necessidade do cancelamento do r. despacho decisório, em razão da legitimidade dos créditos presumidos apropriados pela Requerente.

Glosa Proporcional.

Especificamente no que concerne a esse item, a Requerente esclarece que efetuou a defesa da ilegalidade da glosa em referência em tópico específico acima, no qual deixou claro que não há o que se falar em proporcionalização das despesas com as operações com fim específico de exportação, uma vez que os bens adquiridos e glosados nos presentes itens não são fruídos pela Requerente nesse tipo de operação.

E mesmo que assim não fosse, o que se admite por hipótese, fato é que a Requerente é impedida de apropriar créditos da contribuição ao PIS e da Cofins apenas com relação a mercadoria adquirida com fim específico (uma vez que não tributada pelo PIS/Cofins) e não de todos os demais custos de sua operação (que sofrem a incidência da contribuição normalmente).

Nesse sentido, ainda em sede de preliminar, a Requerente requereu o cancelamento de referida glosa.

O Pedido.

Em vista de todo o exposto, a Requerente requer seja dado provimento à presente Manifestação de Inconformidade para reconhecer, em preliminar, a nulidade do presente despacho decisório por todos os erros cometidos pela D. Autoridade Fiscal.

Caso, entretanto, esse não seja o entendimento deste D. Julgador, requer-se, ainda, a reforma integral do despacho decisório em referência, por qualquer dos argumentos mencionados acima.

Protesta a Requerente pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Manifestação de Inconformidade, bem como requer que todas as intimações sejam efetuadas ao seu advogado André Luiz Menon Augusto, OAB/SP 239.510 e Marco Behrndt, com OAB/SP 173.362, ambos com escritório na Av. Brigadeiro Av. Brig. Faria Lima, 3144, 11º andar, Bairro Jardim Paulistano, São Paulo – SP, CEP 01451-000.

Fl. 27 da Resolução n.º 3201-003.421 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo n.º 10675.900341/2016-73

Em 11/03/2018, o contribuinte anexou aos autos uma nova petição, fls. 690/693, na qual solicita que:

13. Diante de todo o exposto, a Requerente requer a aplicação do entendimento exarado pelo STJ, nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, no presente processo administrativo, tendo vista o disposto no artigo 62 do Regulamento Interno deste E. CARF, devendo os créditos das contribuições ao PIS e da COFINS, encriturados sob a rubrica de insumos, serem reconhecidos como legítimos, ante a sua essencialidade à atividade da empresa.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e está fundamentada nos seguintes termos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade do Despacho Decisório, quando identificado nos autos que foi emitido por autoridade competente; está devidamente acompanhado das peças indispensáveis à sua fundamentação; e foi possibilitado o pleno exercício de defesa à parte interessada.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. CARÁTER VINCULADO.

A autoridade administrativa deve observar nos seus julgados as normas legais e regulamentares, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos normativos.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA/JUDICIAL E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

DOCUMENTOS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. TRADUÇÃO JURAMENTADA.

Documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado para terem sua validade reconhecida no processo administrativo.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO.

As intimações deverão ser direcionadas ao domicílio tributário eleito pelo contribuinte, conforme art. 23 do Decreto nº 70.235/1972. Impossibilidade de endereçamento das intimações para o escritório dos advogados diante da inexistência de previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMERCIAL EXPORTADORA. MERCADORIAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedada a apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, auferida por comercial exportadora, com a venda de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA.

São requisitos básicos para a caracterização de empresa comercial exportadora apenas o fim comercial de suas atividades e a realização de operações de exportação, em especial de produtos recebidos com destino ao comércio exterior. Sujeita-se tal empresa unicamente ao registro junto à Receita Federal, indispensável para operação do sistema

Siscomex, e à inscrição no Registro de Exportadores e Importadores (REI) da Secex/MDIC, decorrência automática da realização de sua primeira exportação.

**VEDAÇÃO APURAÇÃO DE CRÉDITO. § 4º, ART. 6º, LEI 10.833/2003.
ALCANCE.**

O § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, faz remissão ao § 1º do mesmo artigo, que, por sua vez, alude ao art. 3º da referida Lei, sem mencionar qualquer dos 11 (onze) incisos desse último. Diante de tal evidência, a restrição ao crédito se faz em relação a todo o art. 3º, ou seja, a todas as hipóteses ali arroladas.

NOTAS FISCAIS CANCELADAS INDEVIDAMENTE. COMPROVAÇÃO.

Descabido o argumento de cancelamento indevido de Nota Fiscal, por ter ocorrido após 6 (seis) dias de sua emissão, quando a legislação do estado correspondente - Minas Gerais - permite que tal procedimento ocorra em até 7 dias (168 horas).

ERRO DOCUMENTO FISCAL. DEMONSTRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe o ônus da prova quando se tratar de impugnação da autenticidade, à parte que produziu o documento. O erro cometido no preenchimento do documento fiscal deve ser devidamente comprovado pela empresa, inclusive com a indicação de procedimento específico.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PALETES.

Paletes, assim como divisórias de papelão e lonas plásticas utilizadas na proteção do produto acabado durante seu transporte até os clientes correspondem a "embalagem de transporte" caracterizando dispêndios com acessórios utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda; portanto, não se caracterizam como insumos e, consequentemente, não conferem direito a créditos da não cumulatividade.

CRÉDITO. NÃO GERAÇÃO. DEFENSIVOS AGRÍCOLAS. AUREO.

Nos termos do inciso II, § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não geram direito a crédito das contribuições ao PIS/Cofins as aquisições de defensivos agrícolas e suas matérias-primas, produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições.

Sendo o Aureo um adjuvante a ser adicionado a caldas herbicidas, fungicidas ou inseticidas que requerem o uso de produtos com esta finalidade, se aplica a mesma vedação de crédito dos defensivos agrícolas.

CRÉDITOS. FRETES NA AQUISIÇÃO DE BENS.

Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens. No entanto, considerando que o frete do bem adquirido, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito; b) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

PEDÁGIO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe o creditamento, na modalidade aquisição de insumos, de gastos com pedágio pela utilização de vias públicas, por consistirem em despesas operacionais que não configuram serviços utilizados diretamente na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga a terceiros, não se qualificando, portanto, como insumos no regime não cumulativo das contribuições PIS/Cofins.

CRÉDITO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO. IPTU.

Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO. CANCELAMENTO.

Improcede a alegação de erro no cancelamento do Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, quando o registro ocorreu no prazo previsto pela legislação estadual - 168 horas, e os documentos anexados pela defesa não demonstram o fato por ela sustentado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos desde que devidamente comprovada a destinação para alimentação humana ou animal.

CRÉDITO PRESUMIDO. TERCEIRIZAÇÃO DA ATIVIDADE INDUSTRIAL. NÃO ALCANCE.

O crédito presumido de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, somente se aplica nas aquisições feitas por pessoas jurídicas que exerçam atividade agroindustrial, assim entendidas aquelas que atendam aos requisitos previstos no § 6º do mesmo artigo. Não fazem jus ao crédito presumido as pessoas jurídicas que terceirizem essas operações.

NÃO-CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL.

Feita a opção pelo rateio proporcional, aplicam-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

O rateio deve ser aplicado quando a pessoa jurídica auferir receitas tributadas concomitantemente com receitas não tributadas no mercado interno e/ou com exportação, para se determinar quais são os créditos passíveis de resarcimento ou compensados com outros tributos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) a decisão recorrida deve ser anulada diante de sua patente precariedade, haja vista não terem sido enfrentados diversos fundamentos apresentados, bem como pela ausência de apreciação dos documentos acostados aos autos;

(ii) grande parte dos argumentos e provas apresentados pela Recorrente foram sumariamente desconsiderados pela C. 3^a Turma da DRJ/FOR;

(iii) importante destacar as notas fiscais que demonstravam a ausência de fim específico de exportação, tendo em vista que foram remetidos para transbordo, fato que descaracteriza o fim específico de exportação;

(iv) não cabe afirmar que caberia à Recorrente comprovar seu direito ao crédito, mas sim, a D. autoridade Fiscal em provar que a Recorrente incorreu no suposto creditamento indevido, o que não fora realizado pela Autoridade Fiscal, de modo que não cabe à inversão do ônus da prova;

(v) na Glosa 05.01, na qual a decisão recorrida decidiu que não haveria qualquer fundamento ou prova que demonstrasse a responsabilidade do pagamento do IPTU e taxas condominiais pela Recorrente, no entanto apresentou trechos dos contratos firmados com seus locatários nos quais, expressamente, a reconhecem como responsável por tais dispêndios, bem como acostou nos autos tais contratos;

(vi) o mesmo ocorreu quanto as Glosas 27.01 e 27.02, na qual a decisão recorrida entendeu por desconsiderar completamente o Livro de Registro de Entradas apresentado, sob o argumento de que não seria documento hábil para comprovar seu direito ao crédito;

(vii) não bastasse tal documento ser essencial e suficiente para comprovar o direito da, a r. decisão recorrida sequer indicou quais documentos seriam necessários para comprovação ao crédito;

(viii) em caso de eventual dúvida acerca da documentação, deveria ter submetido o caso para diligência fiscal e não entender por proferir uma decisão sem fundamentos;

(ix) a estrita vinculação do Órgão Julgador à apreciação de todos os fundamentos de defesa apresentados pelos contribuintes encontra-se de acordo com os princípios constitucionais que regem a atividade da Administração Pública;

(x) é dever, portanto, do Julgador de 1^a Instância Administrativa analisar todas as razões expostas na defesa pelo contribuinte, principalmente os documentos e provas que as fundamentam;

(xi) a não apreciação da matéria levada à apreciação do Julgador deturpa e viola por completo o procedimento constitucional e legalmente previsto do processo administrativo fiscal, afastando claramente do contribuinte o seu direito de ampla defesa e do contraditório;

(xii) falta de fundamentação legal da decisão recorrida em razão de ter sido declarada a ilegalidade das INs 247/02 e 404/04, por força do Recurso Especial de 1.221.170/PR;

(xiii) a decisão proferida no RESP 1.221.170/PR é de suprema importância, uma vez que o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com base no princípio constitucional da eficiência, determina que os conselheiros deverão aplicar decisão proferida em sede de recurso repetitivo, sob pena de perda de mandato do conselheiro;

(xiv) é imperioso o reconhecimento da nulidade do Despacho Decisório deve ser anulado por inegável ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”) em razão de inúmeros erros e omissões perpetrados pela D. Autoridade Fiscal;

(xv) qualquer lançamento fiscal, ou análise com vistas à homologação de um crédito pleiteado pelo contribuinte deve prescindir de uma análise e de embasamento técnico jurídico que permitam a correta ligação entre os fatos discutidos e o direito pleiteado;

(xvi) da leitura do art. 142 do CTN, depreende-se que a primeira e mais elementar tarefa do lançamento é verificar e demonstrar a ocorrência do fato ensejador da obrigação tributária, desde que observados os limites da legalidade e, sobretudo, da tipicidade;

(xvii) o Termo de Verificação juntado nos autos está eivado de vícios insanáveis, que ora demonstram ausência de análise da própria legislação tributária (tais como os créditos decorrentes de despesas com frete na aquisição de produtos com tributação suspensa, despesas com IPTU e condomínio, crédito presumido em operações de exportação, e etc.); ora incluem no cálculo da glosa proporcional das operações com fim específico de exportação despesas que são antagônicas a esse tipo de operação (despesas que nunca seriam incorridas por uma empresa em operação com fim específico de exportação) o que acarreta na completa evidenciação de falta de zelo da Autoridade Fiscal; chegando, inclusive, a equiparar a Recorrente como empresa comercial exportadora, mesmo nas comprar sem fim específico de exportação (ou seja, nas comprar em que os produtos não são remetidos diretamente do fornecedor para o porto para exportação);

(xviii) as precariedades mencionadas acima não foram as únicas que ocorrem no presente processo administrativo, existindo diversas outras, tais como a caracterização da Recorrente como comercial exportadora, sendo que, da simples análise das operações da Recorrente, teria ficado evidente a ausência de remessa com fim específico de exportação;

(xix) o despacho decisório foi lavrado ao argumento de que a Recorrente teria se apropriado de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins pretensamente indevidos;

(xx) no presente caso há flagrante equívoco no lançamento combatido, relativo à proporcionalização indevida das glosas relativas a diversas despesas;

(xxi) a Autoridade Fiscal glosou, como tese subsidiária, a proporção dos créditos apropriados pela Recorrente sobre diversas despesas utilizadas, exclusivamente, em sua operação interna. A título exemplificativo, veja-se as despesas com despesas de aluguéis pagos a pessoas jurídicas ou despesas com ativo imobilizado, glosadas pela Autoridade Fiscal por entender que referidas despesas seriam fruídas, também, em operações com fim específico de exportação, de modo que o percentual correspondente à essa sua operação deveria ser glosado;

(xxii) a Autoridade Fiscal entende que a Recorrente é empresa comercial exportadora que adquire bens com fim específico de exportação e, em razão de uma pretensa vedação legal alegadamente existente no art. 6º da Lei nº 10.833, estaria impedida de apropriar todos os créditos relacionados a referida atividade, porém, a despeito de essa vedação consistir em uma interpretação tendenciosa da Autoridade Fiscal, fato é que, mesmo que ela fosse verdadeira (o que se admite por mera hipótese) ainda assim teria como consequência a glosa proporcional dos créditos relacionados às despesas comuns da Recorrente (despesas utilizadas conjuntamente pela Companhia tanto em sua atividade de comercial exportadora quanto em suas demais atividades) e não de todas as suas despesas (inclusive das que não são utilizadas pela Companhia nesse tipo de atividade);

(xxiii) no presente caso não há o que se falar em rateio proporcional de grande parte das despesas incorridas pela Recorrente uma vez que referidas despesas não são fruídas pela Recorrente no bojo de operações com fim específico de exportação, como por exemplo despesas com aluguéis pagos;

(xxiv) precariedade em razão da duplicidade de glosas com relação ao 1º Trimestre de 2013, já foi objeto de análise por parte da Autoridade Fiscal, bem assim da emissão de despacho decisório, de modo que as glosas ora efetuadas evidenciam duplicidade de autuação;

(xxv) em abril de 2014, fora intimada de 04 (quatro) despachos decisórios, nos quais a Autoridade Fiscal entendeu que os créditos registrados pela Recorrente como insumos seriam ilegítimos, efetuando a glosa de referidos créditos;

(xxvi) científica de tais despachos, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade em face de cada processo, sendo que ainda pendem de julgamento final na esfera administrativa;

(xxvii) a Autoridade Fiscal, ao realizar as glosas efetuadas no presente despacho decisório decidiu por desconsiderar a recomposição da escrita, a qual, frise-se, fora realizada pela própria Administração Pública, referente ao 1º trimestre de 2013;

(xxviii) é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social, dentre outras, as seguintes atividades: (a) a comercialização, importação, exportação, transporte e armazenagem de algodão, grãos, cereais, óleos vegetais, farelos e latícios, fertilizantes simples ou compostos, suas matérias-primas, corretivos do solo, bem como seus derivados e implementos agrícolas; (b) a produção, armazenagem, reembalagem, beneficiamento, comercialização, importação, exportação, transporte, distribuição, classificação, certificação, análise e representação de sementes básicas, certificadas e fiscalizadas, de produção própria e de terceiros; (c) a pesquisa e desenvolvimento genético de espécies de cultivares, biotecnologia, produção, armazenagem, comercialização, importação e exportação de produtos relacionados com suas atividades; (d) a representação, agenciamento e intermediação de negócios envolvendo implementos agrícolas e insumos agropecuários em geral, inclusive fertilizantes e defensivos; (e) a prestação de serviços em geral, inclusive de pesquisa, experimentação e análises químicas e físicas no campo da agronomia; (f) a formulação, produção, beneficiamento, comércio, importação, exportação e representação defensivos agrícolas em geral, inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, rodenticidas e outros produtos químicos correlatos para a agricultura, bem como fertilizantes simples ou compostos, suas matérias primas, corretivos de solo, bem como seus derivados e implementos agrícolas;

(xxix) realiza três principais atividades, quais sejam: (a) produção de sementes, identificada pela sigla NID; (b) comercialização de grãos e industrialização por terceiros de farelo de soja e óleo, identificada pela sigla BGO; e (c) produção e comercialização de fertilizantes, identificada pela sigla NPC;

(xxx) realiza tanto operações de venda de mercadorias para o mercado interno quanto para o mercado externo – exportação;

(xxxi) com relação às operações de exportação, parte delas se dão por meio de exportação direta e parte delas são realizadas por meio de aquisição com fim específico de exportação;

(xxxii) efetua a aquisição de diversas mercadorias necessárias à sua atividade (i.e. insumos utilizados, principalmente, em sua atividade industrial e commodities para revenda no mercado interno e/ou exportação), bem assim a contratação de diversos serviços (principalmente de frete e armazenagem dos produtos a serem comercializadas);

(xxxiii) por não compreender, com precisão, as atividades da Recorrente, que a Autoridade Fiscal, bem como a decisão recorrida, não reconheceu parte dos seus créditos;

(xxxiv) nos termos do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, a pessoa jurídica exportadora, ou aquela que vende para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, estão autorizadas a utilizar os créditos apurados na forma da sistemática da não-cumulatividade (conforme disposições dos arts. 3º das Leis nº's 10.637/02 e 10.833/03) para

dedução do valor a recolher de tais contribuições devidas nas demais operações no mercado interno ou para compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal;

(xxxv) mesmo tendo parcela da sua receita advinda de exportações, está autorizada a apurar os créditos das contribuições do PIS e da COFINS, relativamente aos custos e despesas suportados pela sua atividade;

(xxxvi) para consecução de suas atividades sociais, incorreu em diversas despesas e custos que dão direito ao crédito de PIS e COFINS, nos termos dos arts. 3º das Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, inclusive, para as empresas que têm atividade de exportação, nos termos do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/03;

(xxxxvii) incorreu em despesas relacionadas a frete, bens e serviços utilizados como insumos para a consecução da sua atividade, aluguel, dentre outras despesas, conforme comprovam os documentos acostados nos autos;

(xxxvii) três são os requisitos para vedação ao aproveitamento de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS: (a) ser a empresa exportadora uma comercial exportadora (“não beneficia empresa comercial exportadora”); (b) ser o crédito vinculado diretamente à aquisição da mercadoria (“créditos vinculados à receita de exportação”) e (c) ter esta empresa adquirido mercadorias com fim específico de exportação (“tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput”);

(xxxviii) esses três requisitos não estão presentes no presente caso, não podendo ser aplicada à Recorrente a vedação constante no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03;

(xxxix) não é empresa comercial exportadora, de acordo com os requisitos do Decreto-Lei nº 1.248/72;

(xl) o Decreto-lei nº 1.248/72 não fez qualquer distinção entre as empresas comerciais exportadoras (comuns ou legais), estando todas elas sujeitas à observância de seus requisitos para que sejam assim consideradas, inclusive ter certificado expedido pelo SISCOMEX em conjunto com a SRFB;

(xli) de acordo com o Decreto-Lei em referência, para uma empresa ser caracterizada como empresa comercial exportadora ela deve satisfazer alguns requisitos mínimos, quais sejam, (a) possuir registro especial perante a Secretaria do Comércio Exterior e Secretaria da Receita Federal; (b) estar constituída sob a forma de sociedade por ações; e, (c) possuir um capital mínimo, conforme fixado pelo Conselho Monetário Nacional;

(xlii) o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09) reproduziu expressamente os requisitos previstos no Decreto-Lei nº 1.248/72 para caracterização das empresas como comerciais exportadoras;

(xliii) a própria Secretaria da Receita Federal editou ato declaratório/concessório reconhecendo-a como empresa preponderantemente exportadora, conforme estabelecido pelo art. 40 da Lei nº 10.865/04;

(xliv) se a própria Secretaria da Receita Federal reconheceu a Recorrente como empresa preponderantemente exportadora, isso comprova todo o exposto no tópico acima de que a Recorrente tem direito ao crédito de PIS e COFINS previsto pelos arts. 3º da Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 c/c o art. 6º, § 1º da Lei nº 10.833/03, uma vez que não é empresa comercial exportadora na época dos fatos geradores do direito de crédito e, por isso, não está sujeita à vedação prevista pelo § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03;

(xlv) na condição de empresa preponderantemente exportadora, incorrido em custos e despesas fora do regime de suspensão da incidência e arcado com o ônus, ela tem o direito de aproveitar o crédito em relação a essas despesas e custos, nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865/04 e na nº IN 595/05;

(xlvi) o crédito não está diretamente vinculado à aquisição das mercadorias relacionadas à atividade empresarial, pois a regra do §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 não se aplica aos créditos tomados pela empresa objeto desse processo;

(xlvii) a vedação ao aproveitamento de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, diferentemente da proposta de interpretação apresentada pela decisão recorrida, que busca uma restrição mais ampla, refere-se à aquisição de mercadorias (e despesas diretamente relacionadas à exportação das mercadorias), não se estendendo às outras despesas incorridas por estas sociedades no curso de suas atividades empresariais, especialmente porque as receitas relativas a referidas despesas estão sujeitas à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS;

(xlviii) estender a vedação do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 violaria também o princípio da isonomia, haja vista que, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/03, as empresas que não são comerciais exportadoras fazem jus aos referidos créditos, não havendo justificativa para tratamento diferenciado aplicável às comerciais exportadoras, principalmente considerando que quando tais despesas são incorridas pelas comerciais exportadoras elas igualmente sujeitam-se à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS;

(xlix) os produtos adquiridos não têm fim específico de exportação, portanto, por mais este requisito, não se aplica a vedação do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03;

(l) colaciona diversas Notas Fiscais que comprovam que as mercadorias adquiridas pela Recorrente junto aos seus fornecedores não foram remetidas diretamente a um porto ou a um recinto alfandegado (“Portos Secos”), tal como define a lei, para que seja considerado exportação;

(li) o CARF tem o entendimento que a configuração do fim específico para exportação demanda que o produto adquirido seja remetido diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado;

(lii) não é possível a aplicação da legislação de ICMS no presente caso: a legislação do PIS e da COFINS trata de forma distinta as operações com fim específico para exportação;

(liii) para fins de PIS e COFINS para a caracterização da aquisição com fim específico de exportação, deve-se avaliar se na remessa por conta e ordem da empresa comercial exportadora, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica vendedora, houve a comprovação do (a) envio direto da mercadoria para embarque de exportação ou para recintos alfandegados; ou (b) embarque de exportação ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação;

(liv) em relação as glosas das notas fiscais canceladas, não merece prosperar a alegação apresentada pela decisão recorrida, tendo em vista que, caso a tivesse realizado uma análise detida das notas fiscais objeto de discussão, teria identificado que houve o pagamento pela Recorrente referente a tais despesas, bem como houve a entrada de referidas mercadorias em seu estabelecimento e as as Notas Fiscais analisadas não foram canceladas nos parâmetros e requisitos da legislação, uma vez que não atendem ao único requisito legal da legislação nacional, qual seja, cancelamento dentro do prazo de 24 horas;

(iv) fica cabalmente comprovado o cancelamento indevido realizado pelo emitente, sendo, portanto, legítimo o direito da Recorrente de apropriar o créditos das contribuições ao PIS e da COFINS referente tais notas;

(ivi) nem se alegue, como bem pretendeu a Decisão recorrida, que a legislação de Minas Gerais, contrariamente ao disposto na legislação federal, autorizaria cancelamentos de notas fiscais em período superior (até 06 dias). A um porque na grande maioria dos documentos, nem o emitente e nem o destinatário encontram-se localizados no Estado de Minas Gerais (o que apenas corrobora a falta de zelo da Decisão recorrida nesse ponto);

(lvii) em um cenário de fornecedor localizado em PR e o destinário esta localizado em PR, por que a Decisão recorrida entende que o prazo de cancelamento de documento fiscal da legislação de MG seria aplicável???:

(lviii) a Autoridade Fiscal glosou créditos relacionados a aquisições de milho efetuadas pela Recorrente, sob o argumento de que referida operação estaria sujeito à suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS;

(lix) a suspensão fora indevidamente mencionada pelo estabelecimento fornecedor, tratando-se, efetivamente, de uma operação tributada;

(ix) a despeito de constar a informação acerca da suspensão no campo “Informações Adicionais de Interesse do Fisco” nas Notas Fiscais, referida operação não estava abarcada pela suspensão das contribuições, pois efetivamente se tratam de operações de revenda e a legislação veda a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda;

(xi) tem direito ao creditamento das contribuições nas aquisições de paletes, estando equivocado o conceito de insumo adotado pela Autoridade Fiscal e que deve ser aplicado o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no RESP 1.221.170/PR;

(lxii) o CARF possui entendimento pacífico no sentido de que as despesas com material de proteção durante o transporte são insumos;

(lxiii) tivesse a Autoridade Fiscal debruçado sobre as operações da Recorrente, teria constatado que houve um erro por um dos fornecedores ao classificar o produto Aureo na NCM 3808.99.99, tendo em vista que seus outros fornecedores classificam corretamente na NCM 3402.90.29;

(lxiv) considerando que a grande maioria dos fornecedores da Recorrente classificam no código 3402.90.29, não há como se suportar a ideia de erro de classificação, ainda mais em um cenário onde a convicção da Autoridade Fiscal e da Decisão recorrida partem de alegações vazias e desprovidas de qualquer documento, lógica ou racionalidade;

(lxv) caso a decisão recorrida tivesse realizado o confronto com outras notas fiscais de aquisição do produto AUREO chegaria à inegável conclusão de que tais produtos devem ser classificados na NCM 3402.90.29, e, portanto, não estão sujeitos à alíquota zero;

(lxvi) tem direito ao frete na aquisição de produtos alíquota zero e frete na aquisição de produtos com tributação suspensa, pois o frete e outras despesas vinculadas à operação continuam sendo normalmente tributadas pela contribuição ao PIS e da COFINS;

(lxvii) possui direito ao crédito das despesas incorridas com pedágio, eis que, o pedágio integra o valor do frete;

(lxviii) considerando a caracterização da exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio constitui como prestação de serviço, referida receita é devidamente oferecida à tributação pela contribuição ao PIS e da COFINS;

(Ixix) tendo em vista a obrigatoriedade do recolhimento do valor do pedágio para fins de utilização das vias, resta evidente que este configura como parte indissociável ao frete, uma vez que, na ausência do pagamento do pedágio, não será possível o transporte da mercadoria;

(lxx) da análise do CT-e apresentado exemplificativamente, fica evidente que os custos dos pedágios integram o valor do frete, isso porque, da análise da composição dos valores do serviço de transporte, resta evidente a inclusão do pedágio no montante;

(lxxi) na remota hipótese deste CARF não entender que tais despesas integram o custo frete arcado pela Recorrente, tais despesas devem ser consideradas como insumos, tendo em vista seu caráter essencial;

(lxxii) tendo direito ao creditamento das despesas incorridas com condomínio, IPTU, estacionamento e outros, uma vez que o aluguel abarca tais despesas, eis que acessórias e integrantes das despesas com aluguel;

(lxxiii) as despesas objeto de creditamento eram de responsabilidade contratual da Recorrente;

(lxxiv) a decisão recorrida entendeu pela manutenção da glosa referente a determinados CTEs, sob o argumento de que os CTEs emitidos pelas empresas transportadoras teriam sido cancelados, de modo que não caberia à Recorrente o direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS relacionadas a tais despesas. Entretanto, não merece prosperar a alegação realizada pela decisão recorrida, tendo em vista que, caso Autoridade Fiscal tivesse realizado uma análise detida sob tais documentos, teria constatado que os CTEs foram indevidamente cancelados, uma vez que houve o pagamento da Recorrente referente a tais despesas, bem como houve a entrada de referidas mercadorias em seu estabelecimento;

(lxxv) os CTEs objeto do presente despacho decisório não foram cancelados conforme os requisitos estipulados pela legislação tributária, uma vez que as prestações de serviço de transporte já haviam sido iniciadas;

(lxxvi) realizou o devido pagamento sobre as despesas de frete acobertadas pelos CTEs supostamente cancelados;

(lxxvii) considerando que os CTEs foram devidamente pagos pela Recorrente, bem como os CTEs foram indevidamente cancelados, tendo em vista a ocorrência da prestação do serviço de transporte, resta comprovado o direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS;

(lxxviii) os créditos presumidos da Lei nº 10.925/14 (exportação) são legítimos, tendo em vista (a) o atendimento aos requisitos essenciais para o direito ao crédito presumido, bem como (b) a autorização legal para apropriação de referidos créditos;

(lxxix) o que fora completamente desconsiderado pela decisão recorrida é o fato de que todas as operações analisadas foram destinadas à alimentação humana ou animal, sendo, portanto, completamente legítimo o direito ao crédito;

(lxxx) os créditos resumidos da Lei nº 10.925/04 (Industrialização por Encomenda) são legítimos, pois não há qualquer restrição à apropriação de créditos presumidos em caso de industrialização por encomenda, de modo que não haveria o que se falar na

interpretação restritiva trazida pela decisão recorrida de que apenas nas situações de industrialização pela própria empresa será permitido o crédito;

(lxxxi) tem direito ao crédito presumido da Lei nº 12.865/13 (Revenda), pois tivesse a Autoridade Fiscal realizado uma análise detida das operações da Recorrente, teria constatado que não houve operação de mera revenda de mercadoria;

(lxxxii) no período objeto de análise não houve aquisições de produtos finais (óleo e farelo de soja), mas apenas de insumos utilizados pela Recorrente, exceção feita apenas a 02 operações, em quantidades insignificantes (frente ao valor autuado);

(lxxxiii) apresentou Livro de Registro de Entradas (doc. 13 Da Manifestação de Inconformidade), na qual é possível demonstrar a ausência de aquisições de produtos acabados, com o intuito de mera revenda de mercadorias, e sequer o registro de entrada de farelo ou óleo, sendo verificada apenas a aquisição de soja em grãos, matéria prima para a operação;

(lxxxiv) caso tivesse o Julgador debruçado sobre as operações e documentos da Recorrente teria constatado a inexistência de aquisições de produtos acabados, uma vez que os CFOPs referentes às entradas de mercadorias escrituradas pela Recorrente apontam para o sentido oposto, qual seja, aquisição de insumos para industrialização;

(lxxxv) considerando que o crédito presumido ora discutido decorre, na verdade, de operações de aquisição de insumos para industrialização, tendo em vista o próprio registro de suas entradas, fica demonstrada a legitimidade dos créditos apropriados;

(lxxxvi) tem direito ao crédito Presumido da Lei nº 12.865/13 (Empresa Comercial Exportadora), pois (a) as operações da Recorrente não foram remetidas diretamente dos fornecedores para o porto, para exportação, de modo que não podem ser enquadradas como “com fim específico de exportação” e (b) a Recorrente não preenche os requisitos elencados no Decreto Lei nº 1.248/72;

(lxxxix) apresentou Livro Registro de Entradas (doc. 13 da Manifestação de Inconformidade), na qual é possível demonstrar a ausência de aquisições de produtos acabados com o fim específico de exportação (como quer fazer crer a D. Autoridade Fiscal), tendo em vista ausência de CFOPs que indicariam essa suposição;

(xc) tivesse o Ilmo. Julgador Tributário debruçado sobre as operações e documentos da Recorrente teria constatado que essa adquiriu apenas insumos, os quais foram, posteriormente, utilizados em sua atividade de industrialização.

(xci) é lícito o crédito presumido – Lei nº 12.865/13 (Industrialização por Encomenda), considerando que a Lei nº 12.865/13 permite a apropriação de crédito presumido para “a pessoa jurídica que industrializa os produtos”;

(xcii) não há qualquer restrição à apropriação de créditos presumidos em caso de industrialização por encomenda, de modo que não haveria o que se falar na interpretação restritiva elaborada pela Autoridade Fiscal de que apenas nas situações de industrialização pela própria empresa será permitido o crédito;

(xciii) no que se refere a glosa proporcional não há o que se falar em proporcionalização das despesas com as operações com fim específico de exportação, uma vez que os bens adquiridos e glosados nos presentes itens não são fruídos pela Recorrente nesse tipo de operação; e

(xciv) mesmo que assim não fosse, o que se admite por hipótese, fato é que está impedida de apropriar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS apenas com relação a

mercadoria adquirida com fim específico (uma vez que não tributada pelo PIS/COFINS) e não de todos os demais custos de sua operação (que sofrem a incidência da contribuição normalmente).

É o relatório

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Como relatado, um dos argumentos recursais diz respeito ao fato de não estarem preenchidos os requisitos para a caracterização da aquisição da mercadoria com fim específico de exportação.

Aduz a Recorrente que para a aplicação da restrição do § 4º do art. 6º da Lei 10833/2003, não basta a empresa ser comercial exportadora, é preciso também que as mercadorias relativas à operação tenham fim específico de exportação. Ou seja, a condição da finalidade específica de exportação, na forma da legislação do PIS e da COFINS, desautorizaria a aplicação da regra de restrição ao direito de crédito no caso específico dos autos.

Prossegue a Recorrente com a alegação de que, pela análise da legislação do PIS/COFINS, o fim específico de exportação somente é caracterizado quando comprovado envio direto da mercadoria para exportação ou para recintos alfandegados e que se tal circunstância tivesse sido devidamente investigada, considerando as atividades exercidas pela Recorrente, ou solicitado uma diligência fiscal para que referida análise fosse realizada, teria concluído que a condição de fim específico de exportação não foi atingida (além do fato de a Recorrente, conforme demonstrado, não ser comercial exportadora).

Esclareceu a Recorrente:

“214. Como o seu próprio objeto social retrata, a Recorrente atua na comercialização de produtos agrícolas tanto para o mercado externo, como para o interno. Nesse contexto, a Recorrente adquire as mercadorias de produtores agrícolas e os remete para armazéns gerais (próprios e de terceiros), inclusive para seleção e secagem (ou seja, beneficiamento) antes de decidir pela comercialização no mercado interno ou no externo.

215. Importante pontuar que a remessa das mercadorias aos armazéns gerais torna necessária não apenas para a conclusão do negócio (seja ele no mercado interno ou externo), mas também para que seja feita a seleção e qualificação dos produtos para a formação de lotes de exportação.

216. Em outras palavras, em muitas das operações os produtos adquiridos pela Recorrente não são remetidos diretamente aos portos/recintos alfandegados com a finalidade de exportação, pois primeiramente passam e permanecem em armazéns (próprios ou arrendados) para, posteriormente, serem remetidas à exportação – o que, para fins da legislação do PIS/COFINS, descaracteriza o fim específico de exportação.

217. Nesse sentido, veja-se abaixo um breve descritivo do fluxo das mercadorias da Recorrente, desde a data de sua entrada nos armazéns (próprios ou de terceiros), até o momento de seu envio ao Porto ou recintos alfandegados:

• Entradas (recebimentos de mercadorias):

i - o processo inicia-se com a marcação na portaria para descarga da mercadoria;

ii - o caminhão é direcionado para a **balança de entradas**, onde ocorrerá a identificação do **peso bruto** da mercadoria recebida (**pesagem**);

iii - a mercadoria é classificada e são apurados seus respectivos descontos de qualidades;

iv - o caminhão é direcionado para "moega", onde é realizada a descarga da mercadoria;

a partir do momento que a mercadoria é descarregada na "moega", inicia-se o processo de beneficiamento da mercadoria (peneiramento e secagem);

v - após finalizar a descarga da mercadoria, o caminhão é direcionado para a **balança de saída**, onde ocorrerá a pesagem do **peso tara**, bem como a emissão do **ticket de pesagem**;

- a partir daí inicia-se o processo administrativo (lançamentos fiscais das compras de pessoas físicas e jurídicas, conferências dos documentos lançados e pagamentos);

vi- após todo o processo de beneficiamento da mercadoria, o produto é armazenado nos silos dispostos na unidade;

• Saídas (expedições de mercadorias):

i - o processo de expedição das mercadorias inicia-se com base nas necessidades e programações do comercial/execução/logística;

ii - o motorista faz a marcação na portaria para a entrada na filial com a ordem de carregamento em mãos;

iii - o caminhão é direcionado para a **balança de entradas**, onde ocorrerá a pesagem do **peso tara** do caminhão;

iv - o caminhão é direcionado para o processo de carregamento operacional;

v- a mercadoria é classificada;

vi- após finalizar o carregamento da mercadoria, o caminhão é direcionado para a **balança de saída** onde ocorrerá a pesagem do **peso bruto**, bem como a emissão do **ticket de pesagem**;

vii- com base no ticket de pesagem é emitida a Nota Fiscal de saída e, com base nesta, o caminhão fará o manifesto de frete junto à transportadora contratada pela logística.

218. A fim de dirimir quaisquer dúvidas, a Recorrente colaciona diversas Notas Fiscais que comprovam que as mercadorias adquiridas pela Recorrente junto aos seus fornecedores não foram remetidas diretamente a um porto ou a um recinto alfandegado ("Portos Secos"), tal como define a lei, para que seja considerado exportação (Doc. 04 da manifestação de inconformidade).

219. Confira-se, por exemplo, a Nota Fiscal nº 146, emitida pela própria Recorrente para formação de lote no Porto para exportação. De sua análise é possível verificar que há indicação expressa de que a mercadoria foi remetida para **transbordo** para, somente após, ser remetida para sua exportação:

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

NAO INCIDENCIA DO PIS/PASEP, TERMOSDO ART.5 ,III, DA LEI N. 10.637/2002-NAO INCIDENCIA DOCOFINS, TERMOSDO ART.6 ,III, DA LEI N. 10.833/2003, NAO INC. IPI CONFORME ARTS. 2 E 3 DO RIPI/2010. -MERC.. RECEBIDA COM AS SEGUINTE NFS: 25115 CNPJ: 13.563.680/0002-84(36.180 KG). - CND: 0009843464Cod. Autenticidade: TK72L222BUBBU2AMvalidade ate. 14/08/2013 TS23.104 Mercadoria fara transbordo no terminal da ALL -. Ferronorte S/A. Rod BR 364 Km 14 CNPJ 24.962.466/0010-27 IE 13.067.161-4. Alto Araguaia MT .Local de Descarga: RecintoAlfandegado T Grao Cargo. Terminal de graneis S/A , R. Silo do Porto s/n Cep:11015-130 Maluco. -Santos- SP CNPJ 02.933.023/0002-65 e IE ISENTA.- PROCON AV. HIST.. RUBENS DE MENDONCA ARAES FONE 151 / NAO INC. ICMS CONFORME LEI. COMPLEMENTAR 87/96, ART. 3 INCISO II, COMBINADO COM DECR. 1944/89 ART.. 4 INCISO V. MILHO EM GRAOS GMO. CND NUMERO:0020525183 CODIGO DE AUTENTICIDADE:2U2AK9A2AK9T92UB VALIDADE CND: 01/11/2017

220. Como se vê, parte das mercadorias adquiridas pela Recorrente dos seus fornecedores não possuem fim específico de exportação. As mercadorias ou são remetidas diretamente para armazéns (da Recorrente ou de terceiros), os quais não constam da lista de recintos alfandegários elaborada pela Receita Federal, ou são objeto de transbordo (troca de modal de transporte em local não alfandegado) e, somente depois, são encaminhadas para os Portos para serem exportadas.

221. Isso significa dizer que para que a Recorrente consiga exportar essas mercadorias que adquire dos seus fornecedores deverá, em primeiro lugar, (i) remeter a mercadoria para armazém (da Recorrente ou de terceiros), local em que é realizado o controle de qualidade e/ou o mero transbordo para, somente após, (ii) serem remetidas aos Portos ou recintos alfandegados para exportação.

222. Para melhor compreensão da operação da Recorrente, segue quadro explicativo:



223. Ressalte-se que os exemplos acima citados se repetem em muitas outras situações: as mercadorias adquiridas pela Recorrente dos seus fornecedores foram remetidas para armazéns gerais e, apenas posteriormente, as mercadorias são encaminhadas para o Porto ou Recinto Alfandegário.

224. Assim, da simples análise das notas fiscais, verifica-se que ocorreu o transbordo de tais mercadorias, ou seja, não restou cumprido o requisito disposto na legislação, qual seja, a remessa direta para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

(...)

232. Caso a 1^a decisão recorrida, tivesse analisado todos os documentos colocados à sua disposição pela Recorrente, teria constatado que parte das mercadorias que são adquiridas pela Recorrente dos seus fornecedores não são encaminhadas para (i) recintos alfandegados (mas para armazéns gerais) ou (ii)

remetidas diretamente à exportação, a fim de que sejam enquadradas como operações com fim específico de exportação, tal como exige a legislação do PIS e da COFINS.

233. E nem se alegue que referidos documentos estavam jogados e que a Recorrente deveria tê-los “organizado melhor”. Isso porque (i) todas as notas fiscais apresentadas comprovam a existência de transbordo antes da remessa da mercadoria para formação de lote (demonstrando o padrão de operação adotada pela Companhia) e (ii) a existência de transbordo descharacteriza o fim específico de exportação.

234. Dessa feita, mesmo que referidos documentos não estivessem no padrão de organização da r. decisão recorrida (o que se admite apenas por hipótese) fato é que eles demostram a existência de transbordo e a ausência de fim específico de exportação (por via de consequência)!!!

235. Assim, ainda que se considerasse que a Recorrente seria comercial exportadora, para a específica redação restritiva contemplada pelo parágrafo 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, a operação não preencheria o outro requisito hábil a ativar a vedação ao direito de crédito: àquele relacionado à aquisição das mercadorias com fim específico de exportação.

236. Dessa forma, tendo em vista a comprovação acima de que parte das mercadorias não foram adquiridas pela Recorrente com fim específico de exportação (considerando a legislação da contribuição ao PIS e da COFINS), demonstrado está que não é aplicável a restrição ao direito de crédito (§ 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03) apurados sobre as despesas com energia elétrica, armazenagem, frete na operação de venda etc.”

Considero relevantes os argumentos trazidos pela Recorrente, razão pela qual, entendo que a realização de diligência pode contribuir efetivamente para o correto deslinde da questão, devendo a Unidade de Origem apreciar a documentação que, em princípio, podem atestar que parcela significativa das mercadorias não foram adquiridas pela Recorrente com fim específico de exportação (considerando a legislação da contribuição ao PIS e da COFINS), demonstrando que não seria aplicável a restrição ao direito de crédito (§ 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03), o que validaria o crédito postulado.

Outro ponto que merece melhor elucidação se refere a “Glosa 01.1 – Notas Fiscais Canceladas”, considerando que a decisão recorrida entendeu pela manutenção da glosa sobre determinadas notas fiscais, sob o argumento de que foram canceladas pelos emissores.

Novamente a Recorrente defende a ausência de uma análise detida das notas fiscais objeto de discussão, pois em seu entendimento, as autoridades fiscais e julgadoras teriam identificado que houve o pagamento pela Recorrente referente a tais despesas, bem como houve a entrada de referidas mercadorias em seu estabelecimento.

Diz a Recorrente, também, que para o caso específico da Recorrente, as Notas Fiscais não foram canceladas nos parâmetros e requisitos da legislação, uma vez que não atendem ao único requisito legal da legislação nacional, qual seja, cancelamento dentro do prazo de 24 horas.

A título exemplificativo, apresentou a Nota Fiscal nº 13518 (doc. 05 da manifestação de inconformidade), na qual houve uma diferença de 6 dias para a realização do cancelamento pela empresa emitente. Veja-se:

Dados da NF-e

Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data/Hora Saída/Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
55	1	13518	20/03/2013	20/03/2013 às 14:42:00	13.484,46

Emitente

CNPJ	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
11.096.114/0001-01	FTG COMERCIO DE CEREAIS LTDA	9049849904	PR

Destinatário

CNPJ	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
07.053.693/0015-25	NIDERA SEMENTES LTDA	9047624409	PR
Destino da operação	Consumidor final	Presença do Comprador	

Pontuou a Recorrente em sua defesa:

“261. Ora, o que leva a r. Decisão recorrida a crer que, após receber o XML com a cópia da NF; após receber o Danfe que acompanhou o transporte das mercadorias adquiridas; após receber a mercadoria adquirida e após realizar o pagamento (tudo isso em menos de 06 dias), a Recorrente deveria continuar monitorando as notas fiscais recebidas para fins de eventualmente, identificar algum documento que fosse, INDEVIDAMENTE, cancelado pelo seu fornecedor???”

262. Da análise do documento fiscal acima, fica cabalmente comprovado o cancelamento indevido realizado pelo emitente, sendo, portanto, legitimo o direito da Recorrente de apropriar o créditos das contribuições ao PIS e da COFINS referente tais notas.

263. Da análise de referidos comprovantes, fica claro que a Recorrente recebeu uma nota fiscal, realizou o pagamento dos produtos, recebeu os produtos e apropriou os créditos de PIS/COFINS. Ora, fica claro que não há, assim, o que se falar em creditamento indevido, uma vez que o que ocorreu, de fato, foi o cancelamento indevido das notas fiscais em discussão.”

Considerando tais questões, em especial a possibilidade de se conferir a regularidade dos pagamentos e o recebimento dos produtos, poder-se-á concluir pelo direito ou não ao crédito, motivo que demanda melhor elucidação nos autos.

Assim, deve a Unidade de origem apreciar as Notas Fiscais objeto do presente processo, com a análise da legislação específica que trata do cancelamento de aludidos documentos, bem como verificar se há a efetiva comprovação do pagamento e recebimento dos produtos por parte da Recorrente.

No que se refere as “Glosas 01.2 - Aquisição com Suspensão”, a decisão recorrida trilhou no sentido de desconsiderar as notas fiscais apresentadas pela Recorrente, sob o argumento de que, a despeito de constarem com o CFOP de “mercadoria adquirida para revenda” a Recorrente não teria logrado êxito em comprovar a revenda das mercadorias.

Alega a Recorrente que a despeito de constar nas notas fiscais menção à suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS, analisando-se, de modo mais detido a operação, resta evidente que a suspensão fora indevidamente mencionada pelo estabelecimento fornecedor, tratando-se, efetivamente, de uma operação tributada.

Consignou a Recorrente:

“275. Ora, conforme se comprova da Nota Fiscal nº 73632 (doc. 07 da Manifestação de Inconformidade), emitida pela COCAMAR Cooperativa Agroindustrial, a natureza jurídica, da operação originária do crédito objeto de discussão, constitui em operação de revenda, conforme, inclusive, destacado nos próprios dados da NF-e. Veja-se:

Dados dos Produtos e Serviços

Num.	Descrição	Qtd.	Unidade Comercial	Valor (R\$)
1	MILHO COMERCIAL SC 60 KILOS	32.020,0000	KG	9.606,00
Código do Produto	Código NCM	Código CEST		
668966	10059010			
Indicador de Escala Relevante	CNPJ do Fabricante da Mercadoria		Código de Benefício Fiscal na UF	
Código EX da TIPI	CFOP		Outras Despesas Acessórias	
000	5102			
Valor do Desconto	Valor Total do Frete		Valor do Seguro	

276. Ora, conforme se comprova da análise dos dados da Nota Fiscal, trata-se de operação de revenda de mercadoria adquirida de terceiro (CFOP 5102).

277. Não bastasse a D. Autoridade Fiscal ter desconsiderado tais notas fiscais a r. decisão recorrida, entende que referência de que a operação fora para revenda de mercadoria não configura como prova suficiente! NADA MAIS ABSURDO!

278. E não é só! Não fosse suficiente decidir pela manutenção da glosa fiscal, o Ilmo. Julgador Fiscal sequer manifesta qual documento seria passível para a Recorrente comprovar seu direito! Se é que ele entende que existiria algum.”

Em tal contexto, deve ser analisada pela Unidade de Origem a documentação fiscal trazida pela Recorrente aos autos para que se identifique a real natureza da operação praticada, se tratam de operações de revenda ou não, para se decidir pela existência ou não do crédito vindicado.

Mais um tópico que pode ser melhor esclarecido é o da “Glosa 02.2 – Aquisições de Áureo”. A glosa fora realizada sob a premissa de que as despesas com aquisições de óleo vegetal (Áureo), apropriados pela Recorrente, estavam sujeitos à alíquota zero, em razão da classificação fiscal de tais produtos.

Por sua vez, a Recorrente argumenta que se a Autoridade Fiscal tivesse analisado os documentos fiscais, chegaria à conclusão de que a grande maioria das notas fiscais de aquisições da Recorrente deixam claro a classificação desse produto na NCM 3402.90.29 (tributada) e não na NCM 3808.99.99 (alíquota zero).

Do Recurso Voluntário reproduzo:

“344. Ora, tivesse a D. Autoridade Fiscal debruçado sobre as operações da Recorrente, teria constatado que houve um erro por um dos fornecedores ao classificar o produto Aureo na NCM 3808.99.99, tendo em vista que seus outros fornecedores classificam corretamente na NCM 3402.90.29.

345. A título exemplificativo, a Recorrente apresenta a Nota Fiscal nº 2667 (**doc. 08 da manifestação de inconformidade**), emitida pela CAMPINA COMERCIO E REPRESENTACOES LTDA., na qual houve a correta classificação do produto Aureo. Veja-se:

Dados dos Produtos e Serviços

Num.	Descrição	Qtd.	Unidade Comercial	Valor(R\$)
1	AUREO - GL05LT	500,0000	LT	4.050,00
Código do Produto	Código NCM	Código CEST		
101467	34029029			
Indicador de Escala Relevante	CHPJ do Fabricante da Mercadoria			Código de Benefício Fiscal na UF
Código EX da TIPI	CFOP			Outras Despesas Acessórias
	6102			
Valor do Desconto	Valor Total do Frete			Valor do Seguro

(...)

348. Assim, caso a r. decisão recorrida tivesse realizado o confronto com outras notas fiscais de aquisição do produto AUREO chegaria à inegável conclusão de que tais produtos devem ser classificados na NCM 3402.90.29, e, portanto, não estão sujeitos à alíquota zero.

Assim, minha compreensão é de que deve ser realizado pela Unidade de Origem o cotejo das notas fiscais glosadas com as apresentadas pela Recorrente de modo a atestar se referem-se ao mesmo produto (Áureo) e se, em tais notas fiscais, foi acatada a classificação fiscal defendida pela Recorrente, qual seja, NCM 3402.90.29 (tributada) de modo a aferir a correção ou não da glosa.

Outra matéria que demanda maior aprofundamento é a “Glosa 07.1 – CTEs Cancelados”, considerando que a Recorrente alega que caso a Autoridade Fiscal tivesse realizado uma análise detida sob tais documentos, teria constatado que os CTEs foram indevidamente cancelados, uma vez que houve o pagamento da Recorrente referente tais despesas, bem como houve a entrada de referidas mercadorias em seu estabelecimento.

A Recorrente apresentou, exemplificativamente, comprovante de pagamento global (doc. 10 da manifestação de inconformidade), em nome da empresa ALL AMERT LAT LOG MALHA SUL S, bem como demonstrativo comprovando, individualmente, o pagamento dos CTEs ora analisados (doc.11 da manifestação de inconformidade).

Para evitar o enfado, me reporto ao já exposto neste voto por ocasião da análise da “Glosa 01.1 – Notas Fiscais Canceladas” e entendo, mais uma vez, pela conversão do feito em diligência.

Assim, deve a Unidade de origem apreciar os comprovantes de pagamento global, bem como demonstrativo comprovando, individualmente, o pagamento dos CTEs analisados, atestando a efetiva comprovação dos dispêndios.

No que tange a “Glosa 26.1 – Crédito Presumido – Lei nº 10.925/14 – Exportações” esta fora mantida pela decisão recorrida sob o pressuposto de que a Recorrente não teria comprovado a destinação à alimentação humana ou animal das mercadorias produzidas, pois os documentos apresentados pela Recorrente necessitariam de tradução juramentada.

Ocorre que, a Recorrente apresenta contrato com tradução firmada por tradutor juramentado (doc. 02) firmado entre Concordia Agritrading PTE. Ltd. (adquirente dos produtos da Companhia, conforme documentos fiscais) e a BUNGE INTERNATIONAL COMMERCE LTD. (destinatária dos produtos comercializados pela Recorrente), de modo que não há o que se falar na impossibilidade de apuração da destinação nas operações de exportação.

Trouxe, também, conforme alegado, contratos firmados com as empresas COAMO INTERNATIONAL A.V.V com tradução firmada por tradutor juramentado.

A diligência se mostra prudente, pois com a análise por parte da Unidade de Origem de tal documentação, pode-se atestar se as operações de exportação permitem a rastreabilidade, e, portanto, a confirmação da destinação dos produtos comercializados pela Recorrente para empresas produtoras de alimentos.

Nesta toada, a diligência que se propõe é o sentido de a Unidade de Origem apreciar os documentos traduzidos e colacionados aos autos, com o ateste se as mercadorias tiveram por destino a destinação à alimentação humana ou animal das mercadorias produzidas e comercializadas pela Recorrente.

Especificamente em relação a “Glosa 27.1 – Crédito Presumidos – Lei nº 12.865/13 – Revenda”, a decisão recorrida manteve, sob o argumento de que a Recorrente, supostamente, não teria comprovado por documento hábil a ausência de revenda de mercadorias, o qual configura como requisito essencial para fruição de crédito presumido outorgado pela Lei nº 12.865/2013 esta fora efetivada.

A Recorrente em seu recurso assim se manifestou:

“465. De modo a comprovar o alegado, a Recorrente apresentou Livro de Registro de Entradas (doc. 13 Da Manifestação de Inconformidade), na qual é possível demonstrar a ausência de aquisições de produtos acabados, com o intuito de mera revenda de mercadorias, e sequer o registro de entrada de farelo ou óleo, sendo verificada apenas a aquisição de soja em grãos, matéria prima para a operação da Recorrente.

466. A despeito da apresentação de referido documento, o qual, FRISE-SE, comprova detalhadamente o fim efetivo das mercadorias em referência, considerando os CFOPs informados, a r. decisão recorrida entendeu que a Recorrente não logrou êxito em comprovar a ausência de revenda. NADA MAIS ABSURDO!

467. Caso tivesse o Ilmo. Julgador debruçado sobre as operações e documentos da Recorrente teria constatado a inexistência de aquisições de produtos acabados, uma vez que os CFOPs referentes às entradas de mercadorias escrituradas pela Recorrente apontam para o sentido oposto, qual seja, aquisição de insumos para industrialização.

468. Assim, considerando que o crédito presumido ora discutido decorre, na verdade, de operações de aquisição de insumos para industrialização, tendo em vista o próprio registro de suas entradas, fica demonstrada a legitimidade dos créditos apropriados.”

Em tal sentido, para maior segurança e apreciação da questão, a diligência é a melhor solução no atual estado do processo, cabendo a Unidade de origem apreciar os documentos trazidos pela Recorrente, com a verificação se as mercadorias em litígio são produtos acabados para revenda ou insumos para o processo produtivo.

É de se acrescentar, também, que a realização da diligência evita que em momento processual diverso do presente seja reconhecida eventual nulidade do julgamento por cerceamento do direito de defesa e exercício do contraditório, bem como desrespeito ao princípio da busca pela verdade material, o que levaria a postergação indevida do efetivo julgamento em detrimento do princípio da celeridade processual.

Neste contexto, a teor do que preconiza o art. 373 do diploma processual civil, teve a Recorrente a manifesta intenção de provar o seu direito, sendo que tal procedimento, também está pautado pela boa-fé.

Estabelecem os arts. 16, §§ 4º e 6º e 29 do Decreto 70.235/72:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância."

"Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

A verdade material, deve ser buscada sempre que possível, o que impõe que prevaleça a veracidade acerca dos fatos alegados no processo, tanto em relação à Recorrente quanto ao Fisco.

Em processos como o presente, deve ser propiciado à Recorrente a oportunidade para esclarecer e comprovar os fatos alegados, em atendimento aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, em especial, quando apresenta elementos probatórios que podem vir a confirmar o seu direito.

Assim, entendo que há dúvida razoável no presente processo acerca da liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário, o que justifica o retorno dos autos à Unidade de Origem para reanálise das questões postas durante o transcurso processual.

Compreendo, portanto, que a diligência é válida e pode elucidar com maior exatidão o tema posto em litígio, razão pela qual, é de se deferi-la mesmo que em sede recursal, em observância ao princípio da verdade material.

Dante do exposto, voto por converter o julgamento do Recurso em diligência para que a Unidade de Origem, podendo, ainda, adotar outras medidas que entender necessárias, tome as seguintes providências: (i) aprecie a documentação que, em princípio, pode atestar que parcela significativa das mercadorias não foram adquiridas pela Recorrente com fim específico de exportação (considerando a legislação da contribuição ao PIS e da COFINS), demonstrando que não seria aplicável a restrição ao direito de crédito (§ 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03); (ii) aprecie as Notas Fiscais objeto do presente processo, com a análise da legislação específica que trata do cancelamento de aludidos documentos, bem como verifique se há a efetiva comprovação do pagamento e recebimento dos produtos por parte da Recorrente; (iii) aprecie a documentação fiscal trazida pela Recorrente aos autos para que se identifique a real natureza da operação praticada, se tratam de operações de revenda ou não; (iv) promova o cotejo das notas fiscais glosadas com as apresentadas pela Recorrente de modo a atestar se referem-se ao mesmo produto (Áureo) e se, em tais notas fiscais, foi acatada a classificação fiscal defendida pela Recorrente, qual seja, NCM 3402.90.29 (tributada); (v) aprecie os comprovantes de pagamento global, bem como demonstrativo comprovando, individualmente, o pagamento dos CTEs analisados, atestando a efetiva comprovação dos dispêndios; (vi) aprecie os documentos traduzidos e colacionados aos autos, com o ateste se as mercadorias tiveram por destino a

Fl. 47 da Resolução n.º 3201-003.421 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo nº 10675.900341/2016-73

destinação à alimentação humana ou animal das mercadorias produzidas e comercializadas pela Recorrente; (vii) aprecie os documentos trazidos pela Recorrente, com a verificação se as mercadorias em litígio são produtos acabados para revenda ou insumos para o processo produtivo; (viii) intime a Recorrente para que, no prazo de 30 (trinta) dias, colacione aos autos outros documentos hábeis que possam atestar suas alegações de que não ocorreram operações de exportação não comprovada, de modo a colaborar com o resultado efetivo da diligência; (ix) após a realização da diligência, elabore Relatório Fiscal conclusivo, com ciência ao contribuinte para sua manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, devolvendo, ao final, o presente processo retornar a este Colegiado para prosseguimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade