



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

Processo nº 10970.720023/2015-13

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3401-003.292 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária

Sessão de 24 de janeiro de 2017

Matéria PIS/COFINS

Recorrente NIDERA SEMENTES LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

VÍCIO DE OMISSÃO NA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. OCORRÊNCIA.

Nos termos do artigo 59, inciso II, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/1972, é nula a decisão de primeira instância, na hipótese em que apresenta omissão na apreciação de ponto sobre o qual deveria se manifestar e a omissão não pode ser superada e julgada de forma favorável ao interessado em segunda instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para anular a decisão de primeira instância.

ROBSON JOSE BAYERL - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson Jose Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

Em 12/01/2015, foram lavrados Autos de Infração para a cobrança de valores a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e de Contribuição para o PIS ("PIS"), cujos fatos geradores teriam ocorrido nos meses de Janeiro a Dezembro de 2010, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, em razão de lançamento decorrente da reapuração de créditos e débitos do PIS/COFINS não cumulativas pela Fiscalização, após a realização de glossa de créditos supostamente descontados indevidamente pelo contribuinte e oferecimento à tributação de vendas realizadas pelo contribuinte com suspensão e alíquota zero de forma indevida, segundo a Fiscalização.

Após ser cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, que foi julgada procedente em parte pela 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro ("DRJ"), na sessão do dia 18/06/2015, conforme decisão de fls. 5128 e seguintes, que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 PERÍCIA DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É ônus do contribuinte a comprovação da existência do direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 AQUISIÇÃO. REVENDA. ATIVIDADE AGROPECUÁRIA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A mera intermediação de animais e de produtos agrícolas não pode ser entendida como atividade agropecuária, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 8.023/1990.

PESSOA JURÍDICA ATIVIDADE AGROPECUÁRIA. ATIVIDADES DIVERSAS.

A configuração de pessoa jurídica que exerce a atividade agropecuária deve ser analisada por atividade realizada. A mesma pessoa jurídica pode ser considerada pessoa jurídica que exerce a atividade agropecuária em relação a uma das atividades que exerce e não ser considerada em relação à outra atividade exercida.

VENDAS. SUSPENSÃO. APROVEITAMENTO. CREDITO. VEDAÇÃO.

A pessoa jurídica que exerce a atividade agropecuária deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições.

ESTORNO CREDITO RATEIO. INSUMOS COMUNS.

Existindo insumos comuns na produção de produtos sujeitos à tributação, alíquota zero e com suspensão das contribuições é necessário o rateio proporcional à receita obtida para apuração do valor do crédito a ser estornado proporcionalmente à receita de venda com suspensão.

SUSPENSÃO. VEDAÇÃO. REVENDA.

É vedada a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 quando a aquisição for destinada à revenda.

ÓLEO, FARELO, RESÍDUO E GOMA DE SOJA. SUSPENSÃO. INAPLICÁVEL.

Os produtos óleo de soja, farelo de soja, resíduo de soja e goma de soja não são insumos para a produção das mercadorias listadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, portanto, sua venda não está sujeita à suspensão da contribuição.

REEMBOLSO DESPESAS. BASE DE CALCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.

As despesas e os custos inerentes da prestadora de serviços não são reembolsos, ainda que estejam previstos em contrato. Essas despesas reembolsadas são necessárias e imprescindíveis para a realização do serviço, devendo sempre compor o custo da referida prestação de serviço.

Os valores recebidos a título de reembolso serão tributados pelo PIS/PASEP e para a COFINS, independentemente do regime ser cumulativo ou não cumulativo, haja vista se tratar de valor componente da receita bruta.

CREDITO NÃO CUMULATIVIDADE. COMERCIAL EXPORTADORA. IMPOSSIBILIDADE

O direito de utilizar o crédito de não cumulatividade não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

INSUMOS. BENS. CONCEITO. NÃO- CUMULATIVIDADE.

Os bens caracterizados como insumos são a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou aqueles aplicados ou consumidos na prestação de serviços desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

INSUMOS. SERVIÇOS. NÃO- CUMULATIVIDADE.

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

REVENDA.CREDITO.INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE Inexiste previsão legal para apuração de crédito de insumos não cumulatividade nas operações de revenda.

ESTADIA. NÃO CONFIGURAÇÃO COMO FRETE OU INSUMO.

O valor cobrado pelo tempo de espera até o descarregamento da mercadoria vendida (estadia) não é insumo, já que não é aplicado ou consumido na produção, tendo relação com a venda da mercadoria.

Também não é frete, já que este é o transporte da mercadoria. A despesa de estadia não gera crédito de não-cumulatividade.

SERVIÇOS PRESTADOS RELACIONADOS À FASE POSTERIOR À PRODUÇÃO DO BEM. INSUMOS. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Os serviços de inspeção, análise, certificados, assessoria ambiental, e despesas portuárias não são aplicados ou consumidos na produção, tem relação com fase posterior à produção, no qual os grãos são analisados para fins de classificação, portanto, não podem ser classificados como insumos.

ARRENDAMENTO DE TERRAS. CREDITO. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

O arrendamento de terras não é bem, nem serviço, e não caracteriza aquisição, portanto, não se configura insumo na produção ou na prestação de serviços, consequentemente não gera crédito de não cumulatividade por ausência de previsão legal.

DESPESAS DE VENDAS. CREDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de manuseio, processo, carga e descarga são relacionadas às vendas do produto, não são aplicados ou consumidos na produção, tem relação com fase posterior, portanto, não podem ser classificados como insumos.

FRETAMENTO DE MICROÔNIBUS. CREDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O fretamento de microônibus não gera crédito de não cumulatividade já que não se enquadra como insumo, nem como frete na venda.

SUSPENSÃO. AQUISIÇÃO DE SOJA. ADQUIRENTE. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO REAL.

Aplica-se a suspensão na venda de soja efetuada por cerealista para pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Também se aplica a suspensão na venda de soja efetuada por pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, desde que o insumo (soja) seja destinado à produção de mercadorias referidas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CREDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da Cofins de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica que adquire insumos de pessoa física ou de pessoa jurídica, ou cooperativa de produção agropecuária e os remete para transformação em indústria de terceiros (industrialização por encomenda) da qual resulte produto elencado no caput do referido dispositivo legal. A impossibilidade de apuração desse crédito presumido decorre do fato de que essa pessoa jurídica não é quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES DA MESMA DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento a título de Cofins o disposto em relação ao lançamento a título de Contribuição para o PIS/Pasep, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável".

Contra essa decisão, a contribuinte, ora Recorrente, foi cientificada em 29/06/2015 e interpôs o tempestivo Recurso Voluntário de fls. 5.184 e seguintes, no dia 27/07/2015, pelo qual pediu a anulação ou reforma do acórdão recorrido, com base nos seguintes argumentos: em sede de preliminar, (i) ausência de demonstrativo que quantificasse as reduções promovidas no julgamento de primeira instância; (ii) a impossibilidade de se adotar critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício; (iii) nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa da Recorrente, pelo indeferimento do pedido de perícia; no mérito, (iv) seria aplicável a alíquota zero em relação a área de negócios denominada NID, que se refere a produção de sementes; (v) aplicação da suspensão da incidência na venda de determinados produtos ao setor agropecuário; (vi) defende a natureza de reembolso de despesas em relação a valores por ela recebidos; (vii) defende o direito de crédito nas diversas glosas realizadas, como despesas de frete e armazenagem relativos à atuação da Recorrente com Empresa Comercial Exportadora, dos bens utilizados com insumos, despesas de aluguéis e equipamentos de pessoa jurídica, da glosa de crédito relativa à documentação fiscal não apresentada, da glosa de créditos de aluguéis de imóveis e arrendamentos de terra, da glosa em relação à soja que teria sido adquirida com suspensão, conforme a autuação, defende o afastamento da glosa relativa ao crédito presumido previsto no

artigo 8º da Lei nº 10.925/2004; e, por fim, (vii) defende a necessidade de realização de diligência fiscal.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscal ("CARF") e distribuídos à minha relatoria na sessão de julgamento do dia 17/03/2016.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Inicialmente, aprecio as alegações colocadas pelo Recorrente em sede de preliminar ao julgamento do mérito.

Do cancelamento de determinadas glosas e da nova apuração das contribuições promovida pela decisão recorrida

Na decisão recorrida, parte do lançamento é afastado, conforme se verifica no seu item 5.5, *"da glosa relativa à documentação fiscal não apresentada"*, em especial, às fls. 5176 e 5177, no qual são apresentadas duas tabelas discriminando atividade, data de lançamento, folhas, documento fiscal, conta contábil, histórico e valor do lançamento. A primeira se refere ao cancelamento de glosas efetuadas na linha 02 do DACON, bens utilizados como insumos. A segunda se refere ao cancelamento de glosas efetuadas na linha 07 do DACON, despesas de armazenagem e frete.

Nesse ponto, a Recorrente afirma que os valores de cancelamento apontados nas duas tabelas corresponderia a um valor principal de PIS/COFINS no montante de R\$1.350.519,81 (conforme somatório da coluna "Total PIS/Pasep e COFINS") da tabela de fls. 5227 do Recurso Voluntário), ao passo que o valor que consta no resultado de julgamento a título de principal cancelado é de R\$352.741,43, valor este obtido pelo confronto entre os valores a título de principal lançado e mantido, conforme tabelas de fls. 5132.

Diante disso, o Recorrente argumenta que *"a reapuração do crédito não é clara, e tampouco foram devidamente esclarecidos os critérios utilizados para a aferição desses valores, o que simplesmente impede qualquer questionamento quanto a esse ponto"*. Além disso, o Recorrente aponta omissão na decisão recorrida, que não teria apresentado *"informações mínimas que permitissem eventual questionamento por parte da Recorrente, inclusive na parcela em que se sagrou vencedora"*, pedindo, ao final, a reforma ou anulação da decisão recorrida.

Como se verifica, a Recorrente questiona a decisão recorrida, por uma suposta existência de omissão, pela ausência de fundamentação de determinadas glosas, e de contradição, em razão da alegada divergência entre as tabelas que constam no corpo da decisão, que somariam valores cancelados distintos dos valores apontados como cancelados no resultado do julgamento.

Quanto aos cálculos dos valores tratados nesse tópico da decisão, a decisão recorrida traz duas tabelas às fls. 5132, uma com valores a título de principal das contribuições lançados nos autos de infração e outra com valores mantidos pela decisão recorrida, que é repetida no final da decisão, às fls. 5184. Além disso, às fls. 5176 e 5177, foram incluídas as tabelas de cancelamento de glosas, já mencionadas acima.

Deve-se observar que referidas tabelas de fls. 5176 e 5177 trazem apenas coluna com o valor da operação de aquisição de insumo ou de bens, sob a rubrica "valor lançamento", deixando de apresentar mais informações e detalhes, o que impede a realização de um cotejo direto entre tais tabelas e a tabela que reflete o resultado do lançamento, a permitir, com maior facilidade, a verificação da correção dos cancelamentos de glosas efetuados na decisão recorrida.

Apesar disso, a decisão recorrida faz menção às fls. 5183 da tabela acostada aos autos às fls. 5120/5127, na qual é demonstrada a nova apuração das contribuições, com a exposição de todas as etapas percorridas com esse objetivo. Às fls. 5125 e 5127, verifica-se que, ao final dessa nova apuração, foram encontrados como saldo de contribuição a recolher exatamente os valores a título de principal indicados na tabela de fls. 5132 e 5184.

Dessa maneira, a aparente contradição apontada entre os cálculos existentes no corpo da decisão é afastada pela tabela de fls. 5120/5127, com demonstrativo da nova apuração dos valores devidos a título de PIS/COFINS, motivo pelo qual não merece prosperar o inconformismo da Recorrente nesse ponto.

Todavia, assiste razão ao Recorrente no que se refere à omissão quanto aos motivos para o cancelamento de determinadas glosas. Pela exame da decisão recorrida no tópico em questão, fls. 5173 em diante, verifica-se que, muito embora exista fundamentação para a manutenção das glosas, em relação ao afastamento de determinadas glosas, que são as listadas nas tabelas de fls. 5176-5177, deixou a decisão recorrida de apresentar os motivos pelos quais entendeu incabível as glosas realizadas pela Fiscalização.

Seguindo a jurisprudência desse Tribunal¹, entendo que nos casos em que a decisão recorrida apresenta (i) omissão de ponto essencial ao deslinde da controvérsia, assim entendido aquele cuja ausência de apreciação prejudica o direito de defesa, e (ii) que não pode ser superada e julgada de forma favorável ao prejudicado em acórdão de segundo grau administrativo, deve-se reconhecer a sua nulidade, nos termos do artigo 59, inciso II, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/1972².

Impende destacar que a fundamentação é necessária não somente em relação às matérias decididas de forma desfavorável ao Recorrente, mas também quanto às matérias decididas favoravelmente. Isso porque, somente com o conhecimento pleno das razões de

¹ "Constitui cerceamento de defesa o não enfrentamento das razões de contestação trazidas pela impugnante, devendo os autos retornar à primeira instância para prolatar-se nova decisão suprindo a omissão, observando-se o disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e em prestígio ao princípio do duplo grau de jurisdição". (Acórdão nº 1302-001.843; Relatora: Ana de Barros Fernandes Wipprich; Data da Sessão: 07/04/2016). No mesmo sentido, os seguintes acórdãos: 1301-001.846, Relator: Paulo Jakson da Silva Lucas, de 08/12/2015; e 2202-003.567, Relator: Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, de 20/09/2016.

² Art. 59. São nulos: (...) II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...) § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

decidir da autoridade julgadora, poderá a parte interessada compreender totalmente as razões de concordância e divergência entre ela e o julgador, e manejar, de forma adequada, os recursos contra essa decisão, de modo a exercer, efetivamente, o seu direito de defesa.

Ante o exposto, no presente caso, deve ser proferida nova decisão, para correção do vício de omissão examinado, na qual se contemplem os critérios utilizados para o cancelamento das glosas, a fim de que seja resguardado o adequado exercício pela Recorrente de seu direito à ampla defesa e ao devido processo legal.

Do direito de crédito relacionado às operações consideradas tributáveis

Na preliminar seguinte, a Recorrente alega que "*a r. decisão recorrida não logrou justificar, em momento algum, porque não haveria necessidade de serem apurados os respectivos créditos não cumulativos das receitas que foram tributadas de ofício*". Em seguida, afirma que "*a r. decisão recorrida houve por bem ignorar tal análise, ratificando as incongruências e ilegalidades verificadas no lançamento de ofício, razão pela qual, neste ponto, não traz qualquer fundamentação que justifique a posição adotada, sequer mencionando o demonstrativo elaborado pela Recorrente para apuração desses créditos (...) o que é ainda mais digno de nota ao se levar em consideração que, com a apuração desse crédito, a autuação fiscal na origem sofreria um redução de cerca de 88% (oitenta e oito por cento), sem considerar ainda os valores já afastados pela r. decisão recorrida*".

Com base na omissão alegada, a Recorrente defende a nulidade da decisão, por ausência de motivação, em violação aos princípios do devido processo legal e do contraditório.

Ao se examinar a decisão recorrida, verifica-se que, ao tratar dessa preliminar, às fls. 5155, a decisão recorrida indica que tal ponto será apreciado em sua análise do mérito, às fls. 5159-5162.

Contudo, apesar de expor de forma suficiente e clara os motivos pelos quais entendeu que não caberia a suspensão da incidência do PIS/COFINS na atividade desenvolvida pela Recorrente, a decisão recorrida deixou de se manifestar sobre a possibilidade de utilização dos crédito nas aquisições relacionadas.

Por esse motivo, na linha do exposto no exame da matéria anterior, para resguardar o direito da Recorrente de ter a decisão devidamente motivada nos pontos fundamentais para o deslinde do contencioso e para que não se cogite de supressão de instância, entendo que a decisão recorrida deve ser declarada nula, para que seja proferida nova decisão, manifestando-se, de forma expressa quanto ao alegado direito de crédito relacionado às operações que foram consideradas como tributáveis no lançamento.

Da nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, pelo indeferimento do pedido de prova pericial

A Recorrente ainda alega a nulidade da decisão recorrida, por ter indeferido o pedido de realização de perícia formulado pela Recorrente, por ocasião da apresentação da Impugnação, que foi realizado, "*sob a alegação de que o fiscal não foi capaz de demonstrar, seja nas razões do TVF ou nos demonstrativos, a materialidade do lançamento, tendo partido de presunções*" e, desse modo, fazia necessária nova diligência à contabilidade e aos documentos fiscais no sentido de apurar corretamente a base de cálculo das contribuições sociais nas operações com sementes (NID) e grãos (BGO), e os créditos respectivos".

Nos termos da decisão recorrida, o pleito da Recorrente foi indeferido, por se entender que "*o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais*".

Nesse ponto, com razão a decisão recorrida, pois em acordo com o disposto no artigo 18, do Decreto n. 70.235/1972, que prevê: "*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine*".

Portanto, ao se entender desnecessária a realização da diligência solicitada para a formação de sua convicção, não há que se falar em cerceamento de defesa. Até porque, penso eu, o deferimento da diligência solicitada pela Recorrente implicaria necessariamente o reconhecimento da nulidade do lançamento, eis que o seu objetivo era a realização de um novo e completo trabalho de auditoria, argumento esse não acolhido pela decisão recorrida.

Conclusão

Pelo exposto, reconhecendo as preliminares suscitadas referentes às omissões quanto ao critério jurídico adotado para afastamento de determinadas glosas e quanto ao alegado direito de crédito relacionado às operações que foram consideradas como tributáveis no lançamento, deixo de apreciar as demais matérias de defesa, propondo o cancelamento do acórdão recorrido, para que seja proferida nova decisão, com o saneamento dos vícios apontados.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator