



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10970.720023/2015-13

**Recurso** Voluntário

**Resolução nº** **3201-003.442 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma  
Ordinária**

**Sessão de** 19 de dezembro 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 preparadora: (i) cumpra na íntegra os termos da Resolução nº 3201-002.383, de 20/11/2019, especialmente, o tópico que diz respeito à mudança do regime de apuração das contribuições PIS/Cofins, apurando-se os créditos porventura existentes, uma vez afastada a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, com o refazimento da apuração dos créditos vinculados a essas saídas tributadas, independentemente de estarem registradas na Dacon, com a intimação da Recorrente para apresentação de documentos e informações adicionais, porventura, necessárias; (ii) analise o demonstrativo apresentado pela Recorrente (documento 04 da Impugnação) para verificação de direito ao crédito vinculado a receitas pela não aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações de venda de grãos no mercado interno, nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº. 10.833/03, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento); (iii) analise o Laudo Técnico colacionado aos autos, que no entendimento da Fiscalização não teria respondido aos itens 2, 2.1, 2.2 e 2.3 do TIDF, dado que constam informações em referido Laudo que, em princípio, são suficientes para apreciação e elaboração de relatório conclusivo; (iv) esclareça os motivos que levaram à efetivação de uma apuração “alternativa” de créditos parciais, proporcionaisizados com base nas saídas efetuadas pela Recorrente, bem como o amparo legal para tal prática; (v) caso necessário, intime a Recorrente a apresentar documentação adicional no prazo de 30 (trinta) dias para cumprimento da presente diligência; (vi) as partes deverão colaborar mutuamente para o cumprimento da diligência, em observância à cooperação recíproca; (vii) a Fiscalização deverá elaborar relatório fiscal conclusivo quanto às matérias em questão; (viii) caso algum dos quesitos apresentados não possa ser respondido, a Fiscalização deverá informar de modo justificado a sua impossibilidade e (ix) após, deverá ser cientificada a Recorrente sobre o resultado do relatório da diligência, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação. Na sequência, retornem os autos para este Colegiado para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

### Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Márcio Robson Costa e 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 auto de infração de PIS e COFINS (fls. 02/43), na sistemática não cumulativa, relativo ao período de 01/2010 a 12/2010, nos valores abaixo demonstrados:

|                     | COFINS              | PIS                 |
|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>CONTRIBUIÇÃO</b> | <b>4.526.400,03</b> | <b>982.705,35</b>   |
| <b>JUROS</b>        | <b>1.782.762,48</b> | <b>387.047,16</b>   |
| <b>MULTA</b>        | <b>3.394.800,03</b> | <b>737.029,01</b>   |
| <b>TOTAL</b>        | <b>9.703.962,54</b> | <b>2.106.781,52</b> |

O Termo de Verificação Fiscal (fl. 44/170) apurou o que se segue:

O contribuinte aufera receitas através da comercialização, produção e industrialização dos produtos e a prestação de serviços a seguir relacionados:

| PRODUTO SERVIÇO  | TRIBUTAÇÃO PIS COFINS | FUNDAMENTAÇÃO LEGAL                   |
|--|-----------------------|---------------------------------------|
| Sementes para semeadura de Milho, Soja, Sorgo e Girassol | Alíquota Zero         | Lei nº 10.925/2004, art. 1º, III      |
| Trigo comercializado no Mercado Interno                  | Alíquota Zero         | Lei nº 10.925/2004, art. 1º, XV e §1º |
| Fertilizantes e Defensivos                               | Alíquota Zero         | Lei nº 10.925/2004, art. 1º, I e II   |

|   |                |                                |
|---|----------------|--------------------------------|
| Exportação de Milho em Grãos, Soja em Graos, Farelo de Soja, óleo de Soja e Trigo   | NÃO INCIDENCIA | Lei nº 10.833/2003, art. 6º, I |
| Sementes vencidas e outros resíduos, como Palha, sabugo e impurezas   | Tributado      |                                |
| Prestação de serviços, pesquisa e desenvolvimento, corretagens, royalties   | Tributado      |                                |
| Milho em Grãos, soja em grãos, sorgo, girassol, farelo de soja, óleo de soja, goma de soja comercializados no mercado interno | Tributado      |                                |

No TVF consta o detalhamento pelo contribuinte das atividades realizadas.

A fiscalização conclui que a interessada realiza as seguintes atividades:

- Atividade produtiva de multiplicação e comercialização de sementes, com lançamentos contábeis e extra-contábeis identificados pela sigla NID, onde a empresa e parceiros são os responsáveis pela produção das cultivares que serão vendidas.
- Atividade comercial de exportação e venda no mercado interno de grãos/cereais e atividade agroindustrial por encomenda para obtenção de derivados de soja e sua comercialização no mercado interno e externo. Estas duas atividades estão relacionadas com lançamentos contábeis e extra-contábeis identificados pela sigla BGO.

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.442 - 3<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo n.º 10970.720023/2015-13

- Atividade de venda de fertilizantes e defensivos. Esta atividade está relacionada com os lançamentos contábeis e extra-contábeis identificados pela sigla NPC.

A empresa informou como tributável pelo PIS/COFINS uma receita auferida com a venda de fertilizantes no valor de R\$ 9.900.849,41 que foram excluídas da tributação pela fiscalização por se tratarem de receitas sujeitas à tributação à alíquota zero, nos termos do artigo 1º, incisos I e II da Lei nº 10.925/04.

A empresa informou como tributável pelo PIS/COFINS uma receita auferida com a venda de trigo no valor de R\$ 3.436.325,25, que foram excluídas da tributação pela fiscalização por se tratarem de receitas sujeitas à alíquota zero, nos termos do artigo 1º, inciso XV da Lei nº 10.925/04.

Receitas apuradas pela fiscalização sujeitas à recomposição da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS:

**NID – Conta Contábil 4.1.1.02.001- Receita Bruta Graos Comercial**

- Vendas de produtos com suspensão das contribuições aplicada indevidamente

A interessada alegou que vendeu óleo de soja com suspensão, entretanto, verificou-se das planilhas apresentadas que o produto é soja NCM 12010090 e, portanto, não cabe a suspensão prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, já que a venda é destinada à produção de biodiesel NCM 3826.00.00. Cabe ressaltar que, ainda que fosse óleo de soja, somente em 2013 a alíquota de PIS/COFINS para o óleo de soja foi reduzida a zero.

Assim sendo, todas as vendas com o código CFOP 5.122 realizadas na atividade produção de sementes NID, relacionadas no anexo TF \_01\_2014\_ANEXO\_II.xls, do Termo de Intimação Fiscal 01/2014, estão sujeitas à tributação das contribuições ao PIS/COFINS e devem ser incluídas na recomposição da base de cálculo destas contribuições.

A interessada alegou ainda que vendeu com suspensão produtos adquiridos e revendidos com CFOP 5.102 à agroindústria. Ocorre que a suspensão prevista na Lei nº 10.925/2004 determina que a suspensão é aplicável à empresa produtora dos produtos citados na Lei, e não na revenda dos produtos. Diante disso, as notas fiscais foram incluídas na base de cálculo das contribuições.

Identificou-se também que a NF nº 22.042 tem como beneficiário pessoa física, portanto, também não é aplicável a suspensão, devendo ser incluída na base de cálculo das contribuições.

- Vendas de produtos indevidamente contabilizadas como alíquota zero

Identificaram-se duas notas nº 2.169 e nº 2.170 que deveriam ser tributadas, conforme admitiu a própria interessada na resposta à intimação nº 01/2014.

**NID – Conta Contábil 4.1.1.02.002 – Receita Outras Semente – Descart Alcool**

No mês de Janeiro a interessada não tributou o valor de R\$ 499,74 relativo às Notas Fiscais nº 22.058 e 22.064. Entretanto, segundo a própria empresa trata-se de venda de resíduo de milho e sorgo para adubação orgânica que deve ser tributada.

**NID – Conta Contábil 4.1.1.03.003- Rec. Servicos – Tratamento de Sementes**

A interessada não tributou tal conta, entretanto, em resposta à intimação 01/2014 reconheceu que a receita de serviços é base de cálculo das contribuições. Portanto, foi considerada como tributável a nota fiscal de prestação de serviços nº 1.281 de setembro de 2010 no valor de R\$ 461.121,30.

**BGO – Conta Contábil 4.1.1.02.009 – Grão Comercial – Milho**

A interessada alegou que tal operação está sujeita à suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

Ocorre que a interessada não comprovou atender os requisitos para ser considerada cerealista (art. 3º, inciso I do parágrafo 1º da IN SRF 660/06). Também não realiza

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.442 - 3<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10970.720023/2015-13

atividade agropecuária já que a mera intermediação de animais e de produtos agrícolas não é considerada como tal de acordo com o art. 2º da Lei 8.023/90 em conjunto com o inciso II, do parágrafo 1º, do art. 3º, da IN SRF 660/06.

Além disso, a interessada apenas revendeu produtos adquiridos de terceiros e tal operação não está sujeita a suspensão. O art. 4º §3º da IN 660/2006 expressamente veda a suspensão na revenda.

Também não há hipótese de aplicação da alíquota zero de PIS/COFINS para venda no mercado interno de milho em grãos (NCM 1005.90.10) e soja em grãos (NCM 1201.90.00).

Dante do acima exposto, conclui-se que estas devem ser tributadas pelas contribuições ao PIS e a COFINS.

#### **BGO – Conta Contábil 4.1.1.02.010 – Grão Comercial – Soja**

A interessada considerou o valor de R\$ 42.682.983,64 como sujeito à suspensão das contribuições.

Conforme anteriormente exposto, a NIDERA não preenche os requisitos para a suspensão. Além disso, não consta a expressão “venda com suspensão” nas notas emitidas.

Observou-se também que a grande maioria das notas fiscais, possui uma descrição que deixa clara a saída de um fornecedor para encaminhamento para outros armazéns, provavelmente determinados pelo adquirente.

#### **BGO – Conta Contábil 4.1.1.02.013 – Grão Comercial – Farelo**

A interessada considerou toda a receita relativa a venda de farelo de soja como sujeita à alíquota zero das contribuições.

No ano calendário de 2010 não havia previsão legal para aplicação da alíquota zero de PIS/COFINS às vendas no mercado interno de farelo de soja, NCM 2304.00.90.

Posteriormente, a interessada informou que o farelo de soja estava sujeito à suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 Conforme anteriormente exposto, a NIDERA não preenche os requisitos para a suspensão. Além disso, cabe esclarecer que os insumos destinados à fabricação do farelo de soja é que podem se sujeitar à suspensão e não o produto farelo de soja (NCM 2304.00.90)

A interessada informou que adquire soja em grãos de terceiros e remete-a para a GRANOSUL que a industrializa e produz farelo e óleo de soja.

Dante do acima exposto, foram tributadas as notas fiscais de vendas de farelo de soja no mercado interno.

#### **BGO – Conta Contábil 4.1.1.02.014 – Receita – Óleo Bruto**

A interessada considerou o valor de R\$ 6.451.979,06 da receita relativa a óleo de soja (NCM 1507.10.00) como venda sujeitas à alíquota zero das contribuições.

A redução a zero da venda de óleo de soja somente ocorreu em 08/03/2013 com a publicação da MP 609/2013.

Portanto, os valores relativos às notas fiscais de vendas de óleo de soja no mercado interno foram tributados.

#### **BGO – Conta Contábil 4.1.1.02.016 – Receita – Goma**

A interessada considerou o valor de R\$ 989.149,56 como venda sujeita à alíquota zero.

Inexiste previsão legal para aplicação da alíquota zero de PIS/COFINS às vendas no mercado interno de goma de soja, NCM 1301.90.90, para o ano calendário de 2010.

Em resposta à intimação, o contribuinte informou que estaria sujeito à suspensão das contribuições nas vendas de goma de soja.

Conforme anteriormente exposto, a NIDERA não preenche os requisitos para a suspensão. Cabe ressaltar que a goma de soja é um resíduo da atividade agroindustrial de processamento da soja para produção de óleo, não se enquadrando em nenhuma das situações de suspensão.

Portanto, os valores relativos às notas fiscais de vendas de goma de soja no mercado interno foram tributados.

#### **BGO – Conta Contábil 4.1.1.02.017 – Receita – Resíduo de Soja**

Foi considerado o valor de R\$ 31.326,52 como venda sujeitas à alíquota zero das contribuições.

Inexiste previsão legal para aplicação da alíquota zero de PIS/COFINS às vendas no mercado interno de resíduo de soja, NCM 2304.00.90, para o ano calendário de 2010.

Em resposta à intimação, o contribuinte informou que estaria sujeito à suspensão das contribuições nas vendas de resíduo de soja.

Conforme anteriormente exposto, a NIDERA não preenche os requisitos para a suspensão. Cabe ressaltar que soja que dá origem aos resíduos (NCM 2304.00.90) pode se sujeitar à suspensão, se atendidos os demais requisitos. Contudo, o resíduo de soja, não se enquadra em nenhuma das situações de suspensão.

Portanto, os valores relativos às notas fiscais de vendas de resíduos de soja no mercado interno foram tributados.

#### **BGO – Conta Contábil 4.1.1.06.006 – Serviços E Corretagens**

A interessada não tributou os lançamentos efetuados nesta conta.

A interessada respondeu que se trata de reembolso de despesas de serviços prestados para importação/exportação de produtos realizados no Brasil e pagos pela intimada, razão pela qual correspondem, na verdade, a reembolso de despesas adiantadas pela intimada, mas de responsabilidade das pessoas jurídicas estrangeiras.

A interessada não comprovou o reembolso de despesas, além disso, a lei não o exclui da incidência das contribuições. Cita a solução de consulta 77 da SRRF06/Disit de 06/07/2012.

A fiscalização esclarece ainda que a situação é diversa daquela prevista na Solução de divergência 23/2013, citada pela interessada, já que a SD 23/2013 trata de gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativas comuns. Também não foram cumpridos os demais requisitos exigidos pela Solução de Divergência, não houve rateio de despesas comuns, mas o integral reembolso da despesa. Não constam estornos de despesas contabilizadas pela Nidera coincidentes com os valores reembolsados pelas pessoas jurídicas estrangeiras.

Portanto, os lançamentos da conta 4.1.1.06.006 foram tributados.

#### **Da análise dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS/COFINS**

Nas planilhas apresentadas pela contribuinte constam valores superiores aqueles informados no DACON e análise fiscal considerou os valores das planilhas.

#### **Do estorno de créditos relativos à venda com suspensão de PIS/COFINS**

As pessoas jurídicas cerealistas ou aquelas com exercício de atividade agropecuária que efetuarem vendas com suspensão das contribuições deverão estornar os créditos referentes à incidência das contribuições sobre os insumos, proporcionalmente à receita auferida com as vendas suspensas.

As vendas da NIDERA relativa a comercialização de grãos (BGO) não foram consideradas como suspensas da incidência das contribuições, portanto, não há que se aplicar o estorno.

Nas vendas com suspensão no negócio de produção de sementes (NID), constatou-se que a empresa não estornou os créditos proporcionalmente às receitas auferidas com

suspensão da tributação. Diante disso, deve ser efetuado um estorno proporcional à receita auferida.

Cabe ressaltar que, caso alguma glosa relativa a bens ou serviços utilizados como insumos da atividade de produção de sementes, seja julgada improcedente, o valor do crédito restabelecido deverá passar pela proporcionalização deste estorno relativo às vendas realizadas com suspensão.

#### **Da glosa de créditos relativa à atuação como empresa comercial exportadora**

As vendas para comercial exportadora tem caráter de exportação direta. As receitas de vendas às empresas comerciais exportadoras, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior, são isentas, na forma do art. 14, inciso VIII, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A Nidera exportou soja, milho e trigo produzidos por terceiros, recebidos com o fim específico de exportação, entretanto, apurou crédito sobre a parcela de receitas vinculadas à exportação.

Em resposta a intimação a interessada informou que produz grãos, sendo que em seu contrato social consta a comercialização de grãos.

Alega ainda que incorre em despesas de produção, tais como: frete, estadias, despesas portuárias, que não se relacionam diretamente a processos produtivos e sim a atividades comerciais. As despesas de arrendamento de terras foram totalmente contabilizadas nas atividades de produção de sementes (NID), de acordo com arquivo apresentado pelo contribuinte, não se aplicando na atividade de comercialização de grãos (BGO).

Concluiu-se que as exportações de milho, soja e trigo realizadas pela Nidera, no negócio de comercialização de grãos (BGO), provam inequivocamente função de empresa comercial exportadora para estes produtos.

O art. 6º, §4º da Lei nº 10.833/2003 veda a apuração de crédito das contribuições para as empresas comerciais exportadoras.

Portanto, para cada rubrica de crédito analisada no negócio de comercialização de grãos (BGO), deve-se efetuar uma glosa proporcional à receita auferida nas exportações realizadas como empresa comercial exportadora.

Cabe ressaltar que caso alguma glosa na atividade de comercialização de grãos (BGO) venha a ser julgada improcedente, o valor do crédito restabelecido deverá passar pela proporcionalização da glosa relativa às exportações realizadas.

#### **Da glosa de créditos relativa à documentação fiscal não apresentada.**

A fiscalização solicitou a apresentação de 99 documentos fiscais, contudo, a empresa não conseguiu localizá-los. Desta forma, os documentos fiscais não apresentados foram desconsiderados para fins de apuração de crédito da não-cumulatividade das contribuições.

#### **Da glosa de créditos relativa à documentos relacionados em duplicidade ou estornados na contabilidade.**

Analizando a relação de notas fiscais e os históricos dos lançamentos contábeis verificou-se que o contribuinte, em muitos casos, relacionou uma nota fiscal mais de uma vez, em rubricas diferentes do Dacon. Além disso, verificou-se ainda, que além da duplicidade, em alguns casos o contribuinte solicitou créditos sobre lançamentos contábeis estornados da contabilidade.

Intimada a esclarecer a divergência, a empresa reconheceu o equívoco de relacionar despesas em duplicidade ou estornadas para a base de cálculo dos créditos.

#### **Glosas específicas – 2. Bens utilizados como insumos**

Para comprovar as despesas relacionadas a esta rubrica, a empresa inicialmente havia informado no DACON uma base de cálculo dos créditos total para o ano de 2010 no valor de R\$ 28.949.112,55. Em suas planilhas, contendo as notas fiscais que deram origem às solicitações de créditos de PIS/COFINS a empresa apresentou uma base de

cálculo da ordem de R\$ 72.111.383,15. Em benefício da empresa e para evitar restrições ao crédito solicitado, foram consideradas na análise as informações constantes da planilha do contribuinte.

#### Glosa NID2.1 – Documentação não apresentada

Regularmente intimada a empresa não apresentou sete notas fiscais relativa à atividade de produção de sementes (NID) para a rubrica “Bens utilizados como insumos”.

#### Glosa NID2.2 – Lançamento em duplicidade ou estornado

Identificaram-se oito notas fiscais sujeitas à glosa para a atividade econômica de produção de sementes (NID) para a rubrica “bens utilizados como insumos”. Foram descartadas as notas fiscais glosadas por falta de apresentação de documentação, evitando-se a dupla glosa de documentos.

#### Glosa NID 2.3 – Documentos registrados com emissão pela NIDERA

Algumas despesas utilizadas na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS tinham como emissor do documento fiscal a própria NIDERA.

A interessada apresentou alguns documentos fiscais que discriminam serviços de conserto de fechaduras e reatores de energia, taxas de condomínios, faturas de energia elétrica em nome de outros contribuintes, pagamento a autônomo para serviços de limpeza, recarga de toner de impressora, prestação de serviços indiscriminados, entre outros, que foram glosados por não se tratarem de insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

#### Glosa NID 2.4 – Aluguéis de imóveis não comprovados

A interessada informou que somente aproveitou créditos sobre pagamentos à pessoa jurídica. Contudo, verificou-se que aproveitou crédito sobre todos os lançamentos da conta relativa à aluguéis (5.1.1.06.002). Intimada a interessada não apresentou a documentação solicitada e informou que os registros contábeis fazem prova inequívoca a favor do contribuinte.

#### Glosa NID 2.5- Serviços contratados junto a pessoas físicas

O art. 3º, §2º incisos I e II da Lei 10.833/2003 veda a apuração de crédito relativos às despesas realizadas com mão-de-obra paga a pessoa física e não sujeitas à tributação e intimada a interessada reconheceu o impedimento legal.

#### Glosa NID 2.6 – Arrendamento de terras

Na planilha apresentada como Razão auxiliar, a empresa reconheceu que todos os pagamentos de arrendamentos de terra, à exceção de um único, foram efetuados a pessoas físicas. A interessada não apresentou o contrato com a pessoa jurídica, portanto, tal crédito não foi aceito. Quanto aos pagamentos efetuados à pessoas físicas, cabe destacar que não são base de cálculo do crédito com base nos incisos I e II do §2º do art. 3º e inciso IV do mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003.

#### Glosa NID 2.7 – Lançamentos contábeis da conta 5.1.1.05.010 – Frete sobre compras produtos alíquotas zero

Apenas o frete na venda quando o ônus for suportado pelo vendedor gera crédito de não cumulatividade.

O frete na aquisição quando suportado pela adquirente e contratado com pessoa jurídica compõe o preço de aquisição e somente gera crédito se o bem adquirido também gerar.

As sementes para plantio e os fertilizantes e defensivos são tributados à alíquota zero, portanto, o frete na aquisição destes bens não geram crédito.

Ocorre que a interessada não apresentou a informação do produto transportado e da nota de entrada/saída em cada despesa de frete, assim, não há elementos que comprovem a tributação dos produtos adquiridos e transportados na atividade de produção de sementes.

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.442 - 3<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10970.720023/2015-13

Dante disso, não foram considerados os créditos das despesas efetuadas com fretes sobre compras na atividade de produção de sementes.

Estorno NID. 2.8. – Estorno proporcional de créditos das vendas efetuadas com suspensão.

Após a glosas específicas de bens utilizados como insumos, foi efetuado o estorno de créditos proporcionais às vendas efetuadas com suspensão da incidência de PIS/COFINS.

Glosa BGO 2.1 – Documentação não apresentada

Regularmente intimada, a empresa não apresentou 36 notas fiscais relativas à atividade econômica de comercialização de grãos para a rubrica bens utilizados como insumos.

Glosa BGO 2.2 – Lançamento em duplidade ou estornado

Identificaram-se 267 notas fiscais sujeitas à glosa para a atividade econômica de produção de sementes (NID) para a rubrica “bens utilizados como insumos” (sic)

Foram descartadas as notas fiscais glosadas por falta de apresentação de documentação, evitando-se a dupla glosa de documentos.

Glosa BGO 2.3 – Lançamentos Contábeis da Conta 3.1.1.12.014 – Estadia s/frete (BGO)

A prestação de serviços de frete se refere ao transporte da mercadoria e não engloba prestação de serviços adicionais como o pagamento de estadias até o momento da descarga.

O contribuinte informou que as despesas com estadias são complemento ao frete pago na exportação de mercadorias, ou seja, complemento ao frete pago sobre a venda, que não pode ser considerado bens e serviços utilizados como insumo.

Neste sentido a SC 169 SRRF09/DISIT agosto de 2013.

Portanto, os gastos com estadias sobre fretes não podem ser considerados como despesas sujeitas à composição da base de cálculo de créditos das contribuições.

Glosa BGO 2.4 – Lançamentos contábeis da conta 3.1.1.12.012 – Inspeção, Analises, certificados

A interessada afirma que não se pode deixar de considerar a essencialidade dos gastos incorridos pela intimada na contratação de serviços de assessoria e consultoria ambiental, inspeção, análise e certificação, indispensáveis ao processo de produção de sementes (NID).

Ocorre que todas as despesas assessoria e consultoria ambiental, inspeção, análise e certificação contidas na conta 3.1.1.12.012 estão relacionadas à atividade de comercialização de grãos.

Cabe ao contribuinte comprovar que as despesas incorridas se enquadram no conceito de insumos utilizados no processo produtivo de industrialização por encomenda, único processo que não é estritamente comercial na atividade de comercialização de grãos.

Não há previsão legal para apuração de crédito em relação a insumos utilizados na atividade estritamente comercial.

Dentre as 99 notas fiscais relacionadas na conta, foram solicitados 15 documentos fiscais e a interessada não apresentou nenhum deles.

Portanto, não foi apurado crédito em relação aos gastos com assessoria e consultoria ambiental, inspeção, análise e certificação (gastos portuários).

Glosa BGO 2.5 – Crédito Básico Compra Insumos – Soja adquirida com Suspensão Foi glosado o crédito básico (integral) apurado em relação às notas de aquisição de soja, com suspensão das contribuições.

A questão do crédito presumido será analisada em item específico.

Não foram glosados os créditos básicos relativos às aquisições do fornecedor Searom Comercial e Serviços, por falta de elementos comprobatórios já que não foi localizado.

Glosa BGO 2.6 – Glosa relativa ao percentual de exportações da atividade de empresa comercial exportadora

Foi efetuada glosa de crédito de bens utilizados como insumos proporcional à receita das exportações de milho, soja e trigo realizadas pela empresa como comercial exportadora, no negócio de comercialização de grãos.

#### **Glosas específicas – 3. Serviços utilizados como insumos**

A empresa havia informado no demonstrativo uma base de cálculo dos créditos das contribuições no valor de R\$ 7.175.261,16. Entretanto, nas planilhas apresentadas, nenhuma despesa foi classificada nesta rubrica.

Desta forma nenhum crédito foi considerado como originário da rubrica “Serviços utilizados como insumos”.

#### **Glosas específicas – 4. Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor**

Glosa NID4.1 – Lançamento em duplicidade ou estornado Identificaram-se 16 notas fiscais sujeitas a glosa para a atividade econômica de produção de sementes para a rubrica Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor.

Glosas NID 4.2 e BGO 4.1 – Documentos registrados com emissão pela Nidera

A interessada apresentou alguns documentos fiscais, que discriminam serviços de conserto de fechaduras e reatores de energia, taxas de condomínios, faturas de energia elétrica em nome de outros contribuintes, pagamento a autônomo para serviços de limpeza, recarga de toner de impressora, prestação de serviços indiscriminados, entre outros.

A apresentação de comprovantes de gastos com energia elétrica de outro contribuinte, sem qualquer comprovação de locação do imóvel, é o mesmo que não apresentar documentação.

Assim sendo, não podem ser considerados comprovados os créditos de documentos fiscais emitidos em nome de outro contribuinte.

Glosa BGO4.2 – Relativa à atuação como empresa comercial exportadora

Deve ser efetuada a glosa proporcional às exportações de milho, soja e trigo realizadas pela empresa como comercial exportadora, no negócio de comercialização de grãos.

Glosa NPC 4.1 – Lançamento em duplicidade ou estornado

Identificou-se uma nota fiscal sujeita a glosa para a atividade econômica de comercialização de fertilizantes para a rubrica despesas de energia elétrica, não devendo ser considerados comprovados os créditos de documentos fiscais relacionados em duplicidade ou estornados da contabilidade.

#### **Glosas específicas – 5. Despesas de Aluguéis de Prédios de PJ**

A empresa havia informado no demonstrativo uma base de cálculo dos créditos das contribuições no valor de R\$ 59.272,48. Entretanto, nas planilhas apresentadas, nenhuma despesa foi classificada nesta rubrica.

Desta forma nenhum crédito foi considerado como originário da rubrica “Despesas de aluguéis de Prédios de PJ”.

#### **Glosas específicas – 6. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos de PJ**

Intimada a comprovar tais despesas, a interessada apresentou documentos fiscais que discriminam serviços de conserto de fechaduras e reatores de energia, taxas de condomínios, faturas de energia elétrica em nome de outros contribuintes, pagamento a autônomo para serviços de limpeza, recarga de toner de impressora, prestação de serviços indiscriminados, entre outros.

Tais documentos não podem ser considerados gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

#### **Glosas específicas – 7. Despesas de Armazenagem e Fretes na operação de venda**

Para comprovar as despesas relacionadas a esta rubrica, a empresa inicialmente havia informado no DACON uma base de cálculo dos créditos total para o ano de 2010 no valor de R\$ 126.132.936,64. Em suas planilhas, contendo as notas fiscais que deram origem às solicitações de créditos de PIS/COFINS a empresa apresentou uma base de cálculo da ordem de R\$ 131.161.809,85. Em benefício da empresa e para evitar restrições ao crédito solicitado, foram consideradas na análise as informações constantes da planilha do contribuinte.

##### **Glosa NID 7.1 – Despesas com seguros**

As cinco notas foram emitidas pela Tokio Marine Seguradora, ou seja, prêmios de seguros.

Neste sentido a SC 169 SRRF09/Disit de 28/08/2013 Os gastos com seguros de qualquer espécie não podem ser considerados como despesas sujeitas à composição da base de cálculo de créditos das contribuições.

##### **Glosa NID 7.2 – Frete contratados junto a pessoas físicas**

Nos termos dos incisos I e II, do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não podem ser considerados os créditos relativos às despesas realizadas com fretes pagas a pessoa física e não sujeitas à tributação.

##### **Glosa BGO 7.1 – Documentação não apresentada**

A empresa não apresentou 56 notas fiscais relativas à atividade econômica de comercialização de grãos para a rubrica “despesas de armazenagem e fretes na operação de venda”.

##### **Glosa BGO 7.2 – Lançamento em duplicidade ou estornado**

Foram identificados 348 documentos fiscais sujeitos à glosa por duplicidade ou estornado. Não podem ser considerados comprovados os créditos de documentos fiscais relacionados em duplicidade ou estornados da contabilidade.

##### **Glosa BGO 7.3 - Documentos registrados com emissão pela Nidera**

Intimada a comprovar tais despesas, a interessada apresentou documentos fiscais que discriminam serviços de conserto de fechaduras e reatores de energia, taxas de condomínios, faturas de energia elétrica em nome de outros contribuintes, pagamento a autônomo para serviços de limpeza, recarga de toner de impressora, prestação de serviços indiscriminados, entre outros.

Nenhum dos documentos apresentados coincidiu com os valores constantes dos dois lançamentos contábeis da conta 3.1.1.12.006.

Dante disso, não podem ser considerados comprovados os créditos de documentos fiscais que não foram apresentados à fiscalização.

##### **Glosa BGO 7.4 – Lançamentos Contábeis da conta 3.1.1.12.014**

Estadia sobre frete Parte destas despesas foi relacionada na rubrica bens utilizados como insumos e outra parte na rubrica despesas de armazenagem e fretes na operação de venda.

A fundamentação legal repete a descrição contida no tópico Glosa BGO 2.3 - Lançamentos Contábeis da Conta 3.1.1.12.014 – Estadia s/frete.

Portanto, os gastos com estadias sobre fretes não podem ser considerados como despesas sujeitas à composição da base de cálculo de créditos das contribuições.

**Glosa BGO 7.5 – Lançamentos Contábeis da Conta 3.1.1.12.012 – Inspeção, análises, certificados**

Parte destas despesas foi relacionada na rubrica bens utilizados como insumos e outra parte na rubrica despesas de armazenagem e fretes na operação de venda.

A fundamentação legal repete a descrição contida no tópico Glosa BGO2.4 - Lançamentos Contábeis da Conta 3.1.1.12.012 – Inspeção, análises, certificados.

Portanto, não foi apurado crédito em relação aos gastos com assessoria e consultoria ambiental, inspeção, análise e certificação (gastos portuários).

Glosa BGO 7.6 – Lançamentos Contábeis da conta 3.1.1.12.009 – Manuseio, processo, carga, descarga

No que tange às despesas com taxas de embarque, supervisão de embarque, operações portuárias, desembaraços aduaneiros, análises de soja para embarque, certificação, laudos, cargas, descargas, manuseio, processos, não há que se falar em apropriação de créditos. Essas despesas são incorridas tendo por objetivo promover as vendas da empresa. Não são consideradas insumos da produção, já que são aplicados em etapa posterior, representando despesas de vendas. Também não é possível ampliar o conceito de armazenagem contido no art 3º inciso IX da Lei nº 10.833/2003.

Neste sentido as SC DISIT 08 nº 65/2013, SC DISIT 09 nº 182/2008.

Portanto, tais lançamentos não geram crédito.

Glosa BGO7.7 – Relativa à atuação como empresa comercial exportadora

Deve ser efetuada a glosa proporcional às exportações de milho, soja e trigo realizadas pela empresa como comercial exportadora, no negócio de comercialização de grãos.

#### **Glosas específicas –17 Crédito Presumido**

Para comprovar as despesas relacionadas a esta rubrica, a empresa inicialmente havia informado no DACON uma base de cálculo dos créditos presumidos para o PIS no valor de R\$ 227.876,14 e para o COFINS no valor de R\$ 1.049.609,76. Em suas planilhas, contendo as notas fiscais que deram origem às solicitações de créditos a empresa apresentou o valor de R\$ 887.435,35 para o PIS e R\$ 4.087.581,03 para a COFINS. Em benefício da empresa e para evitar restrições ao crédito solicitado, foram consideradas na análise as informações constantes da planilha do contribuinte.

Observa-se, a princípio, que a empresa informou ter direito ao crédito básico de PIS/COFINS sobre as compras de PJ e ao crédito presumido na compra de pessoas físicas e cooperativas agropecuárias.

Na industrialização por encomenda são gerados os seguintes produtos:

- óleo de soja, NCM 1507.10.00
- farelo de soja, NCM 2304.00.90
- resíduo de soja, NCM 2304.00.90
- goma de soja, NCM 1301.90.90

Passa-se a analisar as possibilidades de apuração de crédito presumido pela fiscalizada:

#### **Crédito presumido adicionado (Glosa BGO 2.5 – Soja adquirida com suspensão)**

Conclui-se pela impossibilidade da apuração de parte do crédito básico (crédito integral). Considerando que as vendas foram realizadas com suspensão, concluiu-se pela adição de crédito presumido.

Glosa Pres. 1 - Glosa proporcional ao percentual de receita auferida na conta contábil 4.1.1.02.016 – Receita – Goma

A apuração de goma de soja, NCM 1301.90.90 não permite a apuração de créditos presumidos sobre a aquisição de insumos (art. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004). Diante disso, deve ser efetuada uma glosa proporcional ao percentual de receita auferida com a venda deste produto (conta 4.1.1.02.016).

Glosa Pres. 2 - Glosa proporcional ao percentual de receita auferida com exportações

Para a apuração do crédito presumido, o requisito de destinação à alimentação humana ou animal das mercadorias produzidas, deve ser verificado em relação à pessoa jurídica adquirente, sendo que as vendas para a exportação não permitem certificar o atendimento de tal requisito.

Tanto o óleo de soja quanto ao farelo de soja exportado podem ter destinação diversa da alimentação humana ou animal.

A RFB já se manifestou sobre o impedimento de apuração de créditos presumidos de PIS/COFINS sobre a parcela de receitas relativas à exportação conforme SC nº 1 – SRRF/9<sup>a</sup>RF/Disit de 05 de janeiro de 2009.

Assim sendo, deve ser efetuada uma glosa proporcional do crédito presumido relativo às mercadorias produzidas e destinadas à exportação com base no percentual de receita auferida com exportações.

#### Glosa Pres. 3. – Glosa relativa à industrialização por encomenda

Tal glosa se aplica a todo o crédito presumido apurado pelo contribuinte. Caso alguma das glosas anteriores sobre créditos presumidos venha a ser desconsiderada pelas instâncias julgadoras mantendo-se a presente, permanecerá a glosa integral dos crédito presumidos.

O crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº10.925/2004 é aplicado às pessoas jurídicas que produzam mercadorias e a interessada não produz estas mercadorias, uma vez que se trata de industrialização por encomenda a um terceiro.

Neste sentido a SC 76 SRRF08/Disit de 22/03/2012.

Diante disso, não sendo a NIDERÁ produtora de farelo, óleo e goma de soja e seus resíduos, não há que se falar em apuração de créditos presumidos de PIS/COFINS.

Foi efetuada a reapuração dos valores dos débitos e dos créditos e o saldo final devido das contribuições foi lançado de ofício.

A interessada foi cientificada em 12/01/2015 (fl. 4.040) e apresentou a manifestação de inconformidade (fls. 4.959/5.085) em 10/02/2015 alegando em síntese:

#### **PRELIMINARMENTE**

##### 1. Da inobservância do regime jurídico-tributário do PIS/COFINS não cumulativo no ato de lançamento

Alega que a fiscalização desrespeitou os princípios constitucionais uma vez que lançou débitos de contribuições que estão amparadas pela Lei nº 10.925/2004, mas também o fez sem, ao menos, considerar quaisquer créditos vinculados às receitas sujeitas ao desenquadramento, sem qualquer juízo de valor acerca dos insumos que originaram tais receitas.

Os autos de infração ora combatidos simplesmente ignoram as regras mais comezinhas da legislação aplicável aos tributos objetos dos lançamentos de ofício em questão e até mesmo o quanto dispõe o CTN acerca do tema, falecendo de fundamento de validade que o inquia da mais absoluta nulidade, conforme se verificará à exaustão nos itens a seguir.

##### 2. Da impossibilidade de adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício

Alega que em relação a todas as Notas Fiscais do negócio NID (DOC. 03) as vendas estão sujeitas à alíquota zero (art. 1º, inciso III da Lei nº 10.925/04), por se tratar de venda de semente de milho NCM 1005.10.00, e não a suspensão.

A fiscalização reconheceu suspensão das contribuições em operações sujeitas à alíquota zero, e pugna pelo estorno dos créditos calculados em relação a essas operações.

Os NCM dessas operações sequer integram o rol de produtos previsto no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04 em relação aos quais se aplica a suspensão de que trata o art. 9º do mesmo diploma legal, como equivocadamente pretendeu a fiscalização.

Em relação à receita de Venda de grãos (BGO) a fiscalização entendeu pela tributação, portanto, deixaria de ser aplicável o estorno dos créditos. Assim tornando tributáveis as receitas, o contribuinte passa a ter direito ao crédito integral que deixara de aproveitar em função da vedação legal que lhe atingiu quando considerou suspensa a incidência do PIS/COFINS. A autoridade deveria calcular os créditos respectivos.

De um lado o agente fiscal reconhece a condição de produtora rural da impugnante para aplicar-lhe a suspensão e de outro descaracteriza essa condição em relação àquelas operações em que se é exigida tal condição – produtora rural – para fruição da suspensão.

Não pode subsistir um lançamento em que dois atos subsequentes praticados sob a mesma rubrica e tendo por base os mesmos objetos tem consequências jurídicas distintas e contraditórias.

**3- Da nulidade dos autos de infração devido à violação às regras do lançamento de ofício – art. 142 e 149, inciso V do CTN.**

Tais dispositivos foram violados na medida em que a autoridade fiscal após longo procedimento de fiscalização das operações praticadas pela impugnante na produção e comercialização de sementes (NID) e grãos (BGO), limitou-se a adotar presunções no que tange aos elementos caracterizadores e ensejadores da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais, bem como em relação à escrituração fiscal e contábil da impugnante, sem contudo, comprovar item a item o porquê da adoção de cada um dos critérios na prática do ato combatido.

A interessada atendeu todas as intimações e os elementos apresentados foram, em sua maioria, desconsiderados pela fiscalização.

O agente fiscal se recusou a buscar quaisquer outros elementos, adotando, a presunção de veracidade de suas convicções e interpretações da legislação tributária em detrimento da busca pela verdade material.

Cita decisões do CARF sobre a verdade material e sobre matéria tributável.

Os procedimentos adotados pelo agente fiscal estão eivados de vícios de todas as formas, pois impedem a correta identificação da matéria tributável, limitando a capacidade de contestação da impugnante, violando preceitos constitucionais básicos, como a ampla defesa e o contraditório.

Verifica-se às fls. 10/11 que o agente fiscal tributou as diferenças a menor das receitas tributadas mensalmente, seguido de um demonstrativo que indica a receita tributada apurada pela fiscalização, sem, contudo, em momento algum identificar qual seria a matéria tributável desse lançamento fiscal, ou mais precisamente, sem indicar quais foram as Notas Fiscais de venda tributadas de ofício.

A mesma situação se contata quando o autor do feito vem a tratar dos créditos glosados às fls. 51 (item 173) existe apenas um demonstrativo que indica percentual de estorno de créditos, sem, contudo, fazer qualquer referência à base de créditos ou, ainda, quais notas fiscais foram glosadas naquele percentual. Esta situação se repete em outros itens.

Assim, faz-se necessário seja declarada a nulidade dos autos lavrados, consoante mácula por insanável vício material, o que desde já se requer.

**DO MÉRITO**

**1. Da alíquota zero**

O art. 1º da Lei nº 10.925/04 reduz a zero as alíquotas do Pis/Cofins das sementes e mudas destinadas a semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711/2003.

O art. 2º da Lei nº 10.711/2003, incisos VI e VII considera beneficiador a pessoa física ou jurídica que presta serviços de beneficiamento de sementes ou mudas para terceiros, assistida por responsável técnico. Considera-se comerciante, nos termos do inciso XIII do art. 2º da citada lei, a pessoa física ou jurídica que exerce o comércio de sementes ou

mudas e nos termos do inciso XXXVIII, semente, material de reprodução vegetal de qualquer gênero, espécie ou cultivar, proveniente de reprodução sexuada ou assexuada, que tenha finalidade específica de semeadura.

Os negócios de sementes (NID) considerados tanto a produção conjunta com produtores rurais, mediante fornecimento de insumos e assistência técnica, como a comercialização de sementes estão sujeitas à alíquota zero das contribuições nos termos do art. 1º, inciso III da Lei nº 10.925/2004, tendo direito a manutenção integral dos créditos a estas vendas vinculados.

No negócio de grãos (BGO) a impugnante aplicou corretamente a suspensão da incidência das contribuições sociais em comento nas vendas para pessoas jurídicas agroindustriais, estornando corretamente os créditos a estas vendas vinculados.

O agente fiscal cobrou créditos em duplicidade, visto que além de lançar de ofício valores supostamente devidos, imputou o estorno de créditos dessas contribuições nas operações de sementes (NID) as quais estão sujeitas à alíquota zero.

As notas fiscais são relativas a vendas de sementes, portanto, sujeitas à alíquota zero, com direito ao aproveitamento do crédito. (DOC. 03)

## 2. Da suspensão da incidência

Foram tributadas as operações com grãos (BGO) sob a fundamentação de que a impugnante “não pode ser considerada uma pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária”. Há uma contradição em relação à autuação citada no item anterior, já que em relação à operação de produção de sementes (NID) a fiscalização considerou a interessada como pessoa jurídica que exerce a atividade agropecuária.

Nem pense alegar que a distinção de tratamento entre os negócios praticados – sementes e grãos – deu-se única e exclusivamente pelo fato de que para o segundo, a impugnante seria mera revendedora, haja vista que inobstante a vedação trazida a partir de 14/12/2009 pelas alterações promovidas na IN SRF 660/2006 pela IN RFB nº 977/2009, a Lei nº 10.925/2004 não traz qualquer restrição. É ilegal a restrição instituída por norma administrativa, como a tentativa de aplicação retroativa, disposta no artigo 22 da mesma norma.

Cita acórdão do CARF e decisão judicial sobre a impossibilidade das normas complementares inovarem ou modificarem o texto da norma que complementam.

3 Dos Créditos Caso seja mantida a tributação das operações com grãos (BGO), devem ser calculados os créditos respectivos.

Quanto à operação de sementes (NID), conforme alegado no item anterior as vendas são sujeitas à alíquota zero, portanto, há direito a manutenção de crédito.

## DAS DEMAIS INCONSISTÊNCIAS

### 1. Do reembolso de despesas (serviços e corretagens)

A fiscalização lançou os valores de receitas de serviços e corretagens.

Reembolso ocorre quando uma pessoa recebe de outra pessoa valores que contratualmente foram pagos por aquela, mas que correspondem, de fato, a despesas ou custos desta.

Cita SC da 7<sup>a</sup> Região Fiscal a respeito de IRRF sobre pagamentos a pessoa jurídica estrangeira.

As Notas Fiscais, desde que devidamente detalhadas com a vinculação ao contrato firmado entre a impugnante e a empresa no exterior são documentos hábeis e idôneos para comprovar tanto a remessa de valores quanto o recebimento de valores a título de reembolso de gastos efetivamente incorridos.

A interessada cita acórdão nº 6944 da DRJ Campinas sobre auto de infração de glosa de despesas que foram repassadas à autuada.

O reembolso de despesa não é uma nova receita, portanto, não sofre incidência do PIS/COFINS.

Cita decisão de Foz do Iguaçu que afirma que os valores escriturados a título de despesas não são base de cálculo da COFINS e decisão do 1º Conselho de Contribuintes sobre glosa de despesas rateadas entre empresas do mesmo grupo.

Cita também acórdão nº 108-06.604 e decisão judicial que entenderam que o ressarcimento da despesa rateada não é receita para a empresa que suportou o ônus.

Cita ainda a SD nº 23 de 23/09/2013 que reconhece que o reembolso das despesas não integram a base de cálculo das contribuições. Ressalta que a aplicação da SD é obrigatória vinculando todas as DRJ.

A fiscalização alega ausência de comprovação, contudo, alega em outro momento que a empresa lançou as notas de débitos em sua contabilidade.

Em outro momento afirma que houve o total reembolso de despesas das pessoas jurídicas estrangeiras, que foram pagas pela NIDERA.

Alega ainda que mesmo que a SD 23/2013 fosse aplicável ao presente caso, o descumprimento de um único requisito já seria suficiente para que o reembolso fosse tributável.

2. Da glosa dos créditos relativos à atuação da impugnante como empresa comercial exportadora Na atividade de comercialização de grãos (BGO) atua como empresa comercial exportadora que, para consecução de suas atividades – aquisição de mercadorias no mercado interno e posterior remessa para exportação - depende da contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (frete) e armazenagem, arcando com o custo destes serviços, como se pode depreender através de Notas Fiscais juntadas aos autos a título exemplificativo (vide doc. 06).

Os serviços acessórios contratados pela impugnante também não estão abarcados pela isenção ou não incidência das contribuições sociais, ou seja, os respectivos prestadores são contribuintes, portanto, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas.

A vedação legal de apuração de créditos aplica-se somente a mercadoria adquirida com o fim específico de exportação.

Cita SC nº 148/2010 da SRRF/9<sup>a</sup> RF sobre direito a crédito sobre frete internacional e o acórdão do CARF nº 3402001.755 que entendeu pela apuração de crédito para a comercial exportadora de períodos anteriores a 1º de agosto de 2004.

### 3. Das glosas por rubricas específicas

#### 3.1. Bens utilizados como insumos

A fiscalização utilizou o conceito restritivo de insumos previsto nas IN 247/2002 e IN nº 404/2004, pelas quais apenas gerariam crédito os gastos com produtos ou serviços que, prestados por pessoa jurídica, fossem integralmente consumidos ou aplicados no processo de produção ou prestação de serviços – tal qual o conceito legal aplicável ao IPI.

Esta limitação, não prevista em lei, é inconstitucional.

Cita decisões do CARF que entendem que o conceito de insumos no âmbito da legislação do PIS/COFINS é específico, não importando se o insumo teve contato com o produto, ou de é custou ou despesa necessária.

Cita decisão do STJ que entende insumo como todo bem que, agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto final.

Cita também SC nº 09/2012 da Disit da 9<sup>a</sup> RF.

Não se pode deixar de considerar a essencialidade dos gastos na contratação de serviço de assessoria e consultoria ambiental, indispensável ao processo de produção de

sementes (NID) e certificação de grãos exportados e as despesas portuárias em geral, necessárias ao embarque dos grãos.

Cita acórdão do CARF nº 3403-002.319.

O serviço de frete somente se conclui com a efetiva entrega da mercadoria transportada e, no caso das remessas para portos e terminais, isso somente ocorre no momento da descarga dos produtos; não obstante, regra geral, os fretes são contratos até o momento da chegada ao terminal de embarque.

Embora as estadias não sejam frete, se coadunam ao conceito de insumo, dada a sua essencialidade.

### 3.2. Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

A impugnante celebra um contrato de PPE com o adquirente no exterior quanto então o comprador estrangeiro promove um adiantamento em moeda corrente para a empresa no Brasil.

A impugnante adquire as mercadorias que serão exportadas diretamente dos produtores/vendedores nas regiões agrícolas dos diversos estados em que atua, e tendo como destino final o exterior. As aquisições ocorrem com o fim específico de exportação sendo destinadas diretamente ao recinto alfandegado, sem transitar pelos estabelecimentos da recorrente.

Todas as etapas compreendidas entre a aquisição dos produtos no Mercado Interno e o efetivo embarque da mercadoria para o exterior fazem parte de uma única operação de venda.

A impugnante apresenta os demonstrativos anexos (doc. 08) no qual é possível observar a estrita vinculação entre os contratos de PPE , notas fiscais de remessa com o fim específico de exportação e nota fiscal e memorando de exportação.

### 3.3 Despesas de energia elétrica e energia térmica inclusive sob a forma de vapor

A fiscalização glosou despesa de energia elétrica alegando que somente a energia efetivamente consumida no processo produtivo daria direito ao creditamento.

Contrariando tal entendimento, o contribuinte cita SC 58/2010 e decisão do CARF.

### 3.4 Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos de PJ

A fiscalização glosou documentos fiscais que discriminam serviços de conserto de fechaduras e reatores de energia, taxas de condomínios, faturas de energia elétrica em nome de outros contribuintes, pagamento a autônomo para serviços de limpeza, recarga de toner de impressora, prestação de serviços indiscriminados, entre outros.

Ocorre que tais despesas são insumos do processo produtivo da impugnante e, portanto, geram crédito. Tais serviços são relativos à manutenção de máquinas.

### 3.5 Da glosa de créditos relativa à documentação fiscal não apresentada

Cita que não localizou as 99 notas fiscais, mas que apresentou outras notas que poderiam ter substituído os documentos não localizados pela impugnante a título de amostragem.

Cita decisões do CARF sobre amostragem.

A interessada junta fotocópias de 82 Notas Fiscais (doc. 09) dentre aquelas anteriormente não localizadas para que seja recomposto o seu crédito.

### 3.6. Da glosa de créditos de aluguéis de imóveis não comprovados e de arrendamento de terras

A interessada junta cópias dos contratos de locação de imóveis e de arrendamento de terras (Doc. 10) para comprovar o direito a crédito.

### 3.7 Da glosa do crédito em relação à soja supostamente adquirida com suspensão.

A fiscalização afirma que a interessada adquiriu soja com suspensão, e que tal situação foi confirmada pelos fornecedores, diante disso, não haveria direito ao crédito básico.

Verificando as Notas Fiscais acostadas aos autos (Doc. 11) revela que tal assertiva não é verdadeira. Há notas que foram tributadas, portanto, geram direito a crédito de não cumulatividade.

Isto já seria motivo mais que suficiente para afastar a glosa da totalidade dos créditos apurados neste item específico, eis que o procedimento adotado pela fiscalização está eivado de nulidade absoluta.

Os créditos devem ser mantidos afastando-se, de pronto, a glosa em relação aos documentos ora apresentados, sem prejuízo da realização de diligência para análise da situação tributária de todas as Notas fiscais glosadas.

### 3.8. Do crédito presumido

A fiscalização glosou todo o crédito presumido em virtude da produção ocorrer em estabelecimento de terceiro, por conta e ordem da encomendante.

Ocorre que em nenhum momento a lei vedou o crédito às diferentes espécies de produção. A impugnante adquire o grão das pessoas físicas e/ou jurídicas indicadas no caput do art. 8º da Lei 10.925 e remete-o para o esmagamento arcando com todas as despesas de produção, inclusive com a remuneração da contratada.

Segundo a legislação do IPI a interessada é equiparada a industrial.

Cita decisões judiciais de ICMS.

Encerra pleiteando diligência fiscal, 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. Faz-se 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.

Apresenta quesitos.

Ao final requer:

a) o acolhimento preliminares acima arguidas no tocante à nulidade dos autos de infração;

b) que, no mérito, julgue integralmente procedente a impugnação;

O processo foi julgado procedente em parte, tendo sido o crédito lançado mantido parcialmente em 18/06/2015 por meio do acórdão nº 12-77.115 da 16<sup>a</sup> Turma da DRJ RJ, conforme ementa abaixo transcrita:

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

### **ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.**

A arguição de constitucionalidade 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 AGROPECUARIA. 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 AGROPECUARIA. 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 exerça 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.

**OLEO, 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 MICROONIBUS. 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 à 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, (viii) defende a necessidade de realização de diligência fiscal.

O CARF deu provimento ao recurso voluntário para anular a decisão de primeira instância por meio do acórdão nº 3401-003.292 – 4<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária, conforme ementa abaixo transcrita:

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.

Ao longo do voto o relator esclarece os dois pontos que considera que houve preterição do direito de defesa, conforme trechos abaixo citados:

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.**

(...)

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 créditos nas aquisições relacionadas.**

(sem negrito no original)

Dante disso, o processo retornou para novo julgamento.”

A decisão recorrida julgou improcedente em parte a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL”**

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

**PERICIA 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.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.**

A arguição de constitucionalidade 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 AGROPECUARIA. 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 AGROPECUARIA. 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.

**OLEO, 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 MICROONIBUS. 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

O recurso voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, que:

(i) é pessoa jurídica com atuação precípua na originação e comercialização de sementes nos mercados interno e externo, bem como na exportação de grãos derivados de suas atividades ligadas ao agronegócio, a Recorrente é contribuinte de diversos tributos federais, tais como Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (“PIS/Pasep”) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”);

(ii) tendo-se em vista a significativa parcela de operações de exportação de mercadorias em relação à receita bruta total da Recorrente, bem como os benefícios fiscais atribuídos à originação e comercialização de produtos agropecuários no Brasil, a Recorrente é detentora de robusto saldo credor de Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, ensejando, portanto, a formalização de diversos Pedidos de Ressarcimento em face do órgão fazendário, por meio dos competentes Pedidos Eletrônicos de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (“PER/DComp”);

(iii) fora surpreendida, em 12/01/2015, pela lavratura de 2 (dois) Autos de Infração (“AI”) perpetrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”), para exigir o recolhimento de supostos créditos tributários relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS;

(iv) a autuação fiscal em testilha teve por fundamentos: (i) a suposta não tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela COFINS de determinadas receitas auferidas pela Recorrente, consideradas pela D. Fiscalização federal como tributáveis; e, (ii) o suposto creditamento indevido dessas mesmas contribuições sociais relativamente a determinados custos, despesas e encargos que, segundo a D. Fiscalização federal, não teriam previsão legal ou seriam expressamente vedadas pela legislação federal aplicável;

(v) apresentou sua tempestiva Impugnação administrativa (fls. 4.060/5.115), por meio da qual, em mais de 100 (cem laudas), demonstrou os robustos argumentos e a fundamentação legal aptos a suportar a apuração daquelas contribuições sociais no período fiscalizado, acompanhada de farta documentação probatória, pugnando, em síntese, pela nulidade dos AI em razão: (i) da inobservância do regime jurídico-tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas pela d. Fiscalização na prática do ato de lançamento; (ii) da adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício; e, (iii) da violação às regras do lançamento de ofício previstas no artigo 149, inciso V do Código Tributário Nacional (“CTN” – Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966);

(vi) também restou consignada a nulidade dos AI em face da errônea classificação, pela d. Fiscalização federal, de determinadas receitas apuradas pela Recorrente como tributáveis pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela COFINS, as quais, em realidade, são amparadas pela imunidade (na hipótese de receitas relacionadas à exportação de mercadorias), pela alíquota 0 (zero) ou pela suspensão da incidência dessas contribuições sociais nas vendas realizadas no mercado interno, nos exatos termos dos benefícios fiscais instituídos pela Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, ou ainda de reembolsos de despesas auferidos pela Recorrente, não sujeitos à tributação por referidas contribuições sociais;

(vii) a despeito dos robustos argumentos apresentados pela Recorrente em sede de Impugnação, que tinham o condão de afastar a exigência fiscal em sua totalidade, **esta forá julgada parcialmente procedente** pela 16<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro (“DRJ/RJO”), mantendo-se, em parte, o crédito tributário exigido, conforme acórdão datado de 18/06/2015, ensejando a interposição, por parte da Requerente, do 1º Recurso Voluntário a este E. CARF, **ao qual forá dado integral provimento com vistas a ANULAR o v. acórdão inicialmente proferido pela DRJ/RJO**, em razão das inúmeras omissões que permearam o julgamento havido em 1<sup>a</sup> instância administrativa;

(viii) em cumprimento a decisão supramencionada, os autos foram remetidos à DRJ/RJO para novo julgamento do feito, **especialmente para que fossem abordados os pontos omissos suscitados pela Recorrente**, cujo reconhecimento por este E. CARF deu azo à nulidade do acórdão anteriormente proferido, tendo sido proferido, em 22/06/2017, o v. acórdão de fls. 6.418/6.481, ora recorrido, que, mais uma vez, deu parcial provimento à Impugnação da Recorrente, apenas para afastar, em parte, o crédito glosado;

(ix) apesar da terminação **expressa** deste E. CARF em relação aos pontos omissos que deveriam ser sanados, constata-se, no acórdão de fls. 6.418/6.481, substancial reprodução do quanto já anteriormente decidido pela mesma DRJ/RJO no acórdão cancelado, de fls. 5.128/5.184, o que, de plano, **demonstra o descumprimento do quanto determinado por este E. Conselho em relação às diversas omissões apontadas, as quais expressamente determinou-se que fossem analisadas pela DRJ/RJO**;

(x) o acórdão recorrido é nulo por descumprimento da decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

(xi) o acórdão ora recorrido (fls. 6.418/6.481), em síntese, representa verdadeiro “copia e cola” do acórdão anulado (fls. 5.128/5.184), conforme evidenciado pelo demonstrativo analítico anexo;

(xii) a despeito de proferidas por Turmas distintas da DRJ/RJO, as decisões são idênticas em forma e conteúdo, sem qualquer inovação relevante ou análise aprofundada dos pontos omissos em relação aos quais o CARF determinou expressamente sua abordagem, pelo que se evidencia de plano o desrespeito ao órgão colegiado e o descumprimento do quanto determinado quando da lavratura do Acórdão nº 3401-003.292;

(xiii) a decisão recorrida cometeu equívocos quanto ao cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS em relação às receitas suspensas tributadas de ofício;

(xiv) apenas em relação aos 02 (dois) trechos do acórdão recorrido teria a DRJ/RPO supostamente analisado os pontos controvertidos que geraram a nulidade do julgamento anterior, *verbis*:

**“Assim sendo, o CARF identificou omissão no julgado quanto a apuração de crédito em relação as receitas tributadas de ofício.**

Esclarecendo o ponto em questão:

Conforme tratado no item 1 do Voto a interessada alega que a fiscalização desenquadrou receitas, tributando-as sem considerar quaisquer créditos a elas vinculados. Conforme esclarecido no item 1 do Voto os créditos analisados pela fiscalização foram aqueles que constavam na contabilidade da interessada, inclusive, não se limitou ao valor do DACON, sendo analisada a totalidade do crédito, conforme a fiscalização esclareceu no Termo de Verificação Fiscal.

A interessada alega inclusive que não foi apreciada a planilha (fls. 5.024/5.025), **ocorre que a planilha apresentada não apura o direito a crédito de não cumulatividade, segundo as regras legais. A interessada aplica o percentual do PIS e da COFINS sobre o valor do seu custo, para apurar o pretenso crédito.**

Ressalte-se que embora no DACON a interessada tenha informado um total de crédito de R\$ 28.949.112,55, ao ser intimada pela fiscalização apresentou planilhas no total de R\$ 72.111.383,15, que foi o valor analisado pela fiscalização e que serviu de base para as glosas e para a apuração do crédito.

**No entanto, a interessada informa na planilha da impugnação um “credito” de mais de 1 bilhão de reais. Concluindo que deste “credito” R\$ 157.711.735,59 seria vinculado a Receita no Mercado Interno. Verifica-se que o total de crédito informado na planilha da impugnação nem mesmo se aproxima dos valores apresentados durante a fiscalização, nem mesmo no DACON.**

Cabe destacar que a fiscalização informa no Termo de Verificação que não houve glosa de créditos relativos às vendas que não foram consideradas suspensas, conforme trecho abaixo transcrito:

170. Como visto anteriormente, as vendas efetuadas no mercado interno pela Nidera Sementes Ltda no negócio de comercialização de grãos (BGO) não foram considerados como suspensas da incidência da contribuição ao

PIS/Cofins. Portanto, para as receitas auferidas na atividade econômica de comercialização de grãos (BGO), não há que se aplicar o estorno de créditos da não cumulatividade.

Ressalte-se que grande parte do crédito apresentado pelo contribuinte que foi glosado refere-se à aquisição de soja com suspensão das contribuições que deveria ter sido estornado, conforme já esclarecido no voto.

**Assim sendo, uma vez que a interessada não comprova quais os créditos vinculados à receita tributada que não teriam sido considerados pela fiscalização, não é possível a análise da legitimidade dos pretensos créditos””(grifamos).**

(xv) da mera leitura do excerto colacionado acima, depreende-se que se trata de análise muito rasa e **INVERÍDICA** da questão dos créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS da Recorrente que deveriam ser reconhecidos, caso fosse mantida a tributação de ofício de suas receitas apuradas no mercado interno, originalmente declaradas com a suspensão da incidência (nos termos do art. 9º da Lei nº. 10.925/04);

(xvi) caso se admita que as operações com grãos (BGO) praticadas pela Recorrente no período autuado de fato estivessem sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos termos dos artigos 1º e 2º das Leis nº. 10.637/02 e nº. 10.833/03, respectivamente, então em relação a estas receitas deveriam ser calculados os créditos nos exatos termos dos artigos 3º das mesmas leis, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento);

(xvii) justamente essa uma das razões que originalmente levaram este E. CARF a anular a decisão de 1<sup>a</sup> instância, para que, então, a autoridade fiscal reconhecesse “*o cancelamento do acórdão recorrido, para que seja proferida nova decisão, com o saneamento dos vícios apontados*” especificamente “*quanto ao alegado direito de crédito relacionado às operações que foram consideradas como tributáveis no lançamento*”;

(xviii) tendo em vista a determinação expressa deste E. Conselho, deveria então a instância inferior ter se debruçado sobre as informações e documentos apresentados pela Recorrente acerca do crédito apurado, sendo que, contudo, ao invés de cumprirem com o seu dever legal, os i. Julgadores de 1<sup>a</sup> instância limitaram-se a ignorar o quanto decidido pelo CARF, chegando mesmo a prestar informações falaciosas no acórdão recorrido;

(xix) a decisão recorrida falta com a verdade ao sustentar o acórdão que “*a interessada informa na planilha da impugnação um “credito” de mais de 1 bilhão de reais. Concluindo que deste “credito” R\$ 157.711.735,59 seria vinculado a Receita no Mercado Interno*”;

(xx) ao sustentar que, se de um lado as autoridades fiscais optarem pela tributação, de ofício, das receitas consideradas pela Recorrente como suspensas, de outro, necessário outorgar-lhe o devido crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS por ocasião das entradas vinculadas àquelas saídas tributadas de ofício, a Recorrente tem apresentado às autoridades fiscais a escorreita apuração do crédito que lhe seria devido (e que fora

regularmente estornado), como se verifica, entre outros, do **item IV.3.3** e seguintes da Impugnação administrativa apresentada e resumidamente reproduzidos;

(xxi) diferentemente do que sustenta o acórdão recorrido, em momento algum apresentou “*crédito de mais de 1 bilhão de reais*”, sendo que tal alegação não passa de uma falácia introduzida, senão, com o objetivo de induzir a erro o CARF, pois o demonstrativo preparado com base nos seus balancetes contábeis devidamente auditados – acostados aos autos da Impugnação (vide doc. 04) – deixa claro que demonstrou precisamente qual seria o crédito apurado, na monta de R\$ 4.261.429,61 (quatro milhões, duzentos e sessenta e um mil, quatrocentos e vinte e nove reais e sessenta e um centavos), e não em 1 bilhão de reais, como tentou imputar-lhe, de maneira falaciosa, o v. acórdão recorrido;

(xxii) o v. acórdão se imiscuiu de analisar o direito creditório nos termos em que determinado por este E. CARF sob o falso fundamento de que não teria comprovado quais créditos vinculados à receita tributada não teriam sido considerados pela D. fiscalização, o que também não poderia deixar de ser menos verdadeiro;

(xxiii) o demonstrativo apresentado (doc. 04 da Impugnação, novamente reproduzido nas razões recursais), foi elaborado considerando os custos, despesas e encargos vinculados àquelas receitas anteriormente sujeitas à suspensão da incidência, com a sua tributação de ofício pretendida pela d. fiscalização, sendo aqueles os exatos valores que teve de estornar, originalmente, em estrito cumprimento às disposições do artigo 9º da Lei nº. 10.925/04;

(xxiv) considerando que a Recorrente exerce inúmeras outras atividades sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, a única maneira de apurar o crédito vinculado às receitas originalmente suspensas é por meio da proporcionalização (ou rateio) dos custos, despesas e encargos auferidos no período, nos termos do artigo 3º, § 8º da Lei nº. 10.833/03, e consoante corroborado em inúmeras Soluções de Consulta, sendo a mais recente delas a COSIT nº. 193, de 29 de março de 2017;

(xxv) caso se admita que as operações com grãos (BGO) praticadas pela no período autuado de fato estivessem sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos termos dos artigos 1º e 2º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, respectivamente, então em relação a estas receitas, deveriam ser reconhecidos os créditos apurados pela nos exatos termos dos artigos 3º das mesmas Leis, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), valores estes que, caso confrontados com os créditos tributários ora lançados sobre as mesmas operações, representariam o afastamento de cerca de 88% (oitenta e oito inteiros por cento) do crédito tributário relativo à descaracterização das vendas de grãos com suspensão da incidência (BGO), conforme demonstrativo elaborado e reproduzido;

(xxvi) ao menos deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de aproveitar-se dos créditos vinculados às receitas tributadas de ofício, apurados por meio do rateio proporcional, consoante expressamente lhe autoriza a Lei nº 10.833/03, na forma do demonstrativo preparado, que sequer fora contestado pelas autoridades fazendárias na origem e novamente deixou de ser apreciado pela 1<sup>a</sup> instância administrativa, tornando-se incontroverso nos presentes autos;

(xxvii) incorreu o acordo recorrido em equívocos quanto aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS glosados em razão da suposta ausência de documentação fiscal;

(xxviii) dedicar um par de parágrafos para supostamente analisar as omissões verificadas sobre pontos de tamanha relevância para lide, ainda mais após a decretação

de nulidade do julgamento anteriormente realizado e expressa determinação para que fossem analisadas mencionadas omissões é, sem dúvidas, uma afronta a este E. Tribunal;

(xxix) quando da lavratura do Acórdão nº 3401003.292, a 1<sup>a</sup> Turma da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento deste E. Tribunal expressamente determinou que fosse realizado novo julgamento para apreciação das questões controvertidas suscitadas, as quais não haviam sido objeto do anterior julgamento realizado em 1<sup>a</sup> instância administrativa, o que, como visto, fora ignorado pela DRJ de origem, incorrendo-se, novamente, nos mesmos vícios insanáveis;

(xxx) o v. acórdão recorrido deixou de quantificar as glosas fiscais afastadas em razão do julgamento havido em 1<sup>a</sup> instância administrativa;

(xxxi) a planilha mencionada, de fls. 5.120/5.127, é a mesma que acompanhara a decisão administrativa anulada pelo CARF; a apuração dos créditos reconhecidos tampouco foi feita que o v. acórdão recorrido trata como “novas” as mesmas planilhas anteriormente apresentadas, mais de 1.300 folhas atrás – as quais, justamente pela falta de clareza, foram canceladas por este colegiado;

(xxxii) a r. decisão recorrida não logrou superar as nulidades apontadas por este E. CARF, eis que se limitou a reproduzir o conteúdo da decisão anterior, que fora integralmente anulada, mantendo-se inalterada a total falta de clareza quanto aos critérios utilizados para aferição das glosas afastadas, o que simplesmente impede qualquer questionamento da Recorrente quanto a este ponto, inclusive na parcela em que se sagrou vencedora;

(xxxiii) partindo-se dos mesmos demonstrativos que integram a decisão recorrida, aferiu resultados distintos daqueles apresentados pelos Julgadores *a quo*, com base no mesmo item que continha o afastamento integral da glosa indevida de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS e conforme planilha que segue anexa – doc. 01, resultando na redução da autuação fiscal originária em R\$ 2.848.089,82 (dois milhões, oitocentos e quarenta e oito mil, oitenta e nove reais e oitenta e dois centavos), valor este muito superior àquele indicado pelos i. Julgadores *a quo*;

(xxxiv) não é possível a adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício;

(xxxv) quanto à alegada impossibilidade de adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício, a apreciação foi “deslocada” para a parte do mérito, sendo consignado que “*a questão da alíquota zero na venda de sementes será tratada no item do mérito ‘1. Da alíquota zero’*”, bem como que “*a questão da tributação das vendas da atividade BGO será tratada no item do mérito ‘2. Da suspensão da incidência’*”;

(xxxvi) na questão envolvendo o crédito presumido, os mesmos Julgadores Tributários que sustentam a impossibilidade de aplicar a equiparação da Recorrente à estabelecimento industrial, poucos parágrafos antes, sustentaram claramente que a Recorrente figura como produtora nas operações de industrialização por encomenda acobertadas pela suspensão daquelas contribuições sociais;

(xxxvii) para fins de fruição do benefício da suspensão da incidência das contribuições sociais os i. Julgadores Tributários admitem que, nas operações de industrialização por encomenda, a Recorrente é equiparada à industrial/produtor; todavia, não o seria para fins do aproveitamento do crédito presumido;

(xxxviii) de um lado, fora imputado à Recorrente a suspensão da incidência das contribuições sociais em operações que, como visto, sujeitam-se à alíquota zero dessas mesmas contribuições, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei nº. 10.925/04;

(xxxix) de outro, foram tributadas de ofício operações efetivamente sujeitas à suspensão da incidência na forma do artigo 9º do mesmo diploma legal, sob fundamento que a Recorrente “não pode ser considerada uma pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária”; para, na sequência, concluir que, nas operações de industrialização por encomenda que resultem na venda dos mesmos insumos de que trata o artigo 9º, inciso III, da Lei nº. 10.925/04, a Recorrente é equiparada a produtor, podendo-se valer da suspensão (que lhe fora negada logo antes), mas para fins de aproveitamento do crédito presumido de que trata o artigo 8º da mesma Lei, a equiparação à produtor/industrial seria ilegítima, ainda segundo o v. acórdão recorrido;

(xli) a contradição é evidente, pois a única hipótese prevista na citada Lei nº. 10.925/04 que assegura a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é no caso das “pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal (...) destinadas à alimentação humana ou animal”, ou seja, a suspensão em referência somente pode ser aplicável àquelas pessoas jurídicas que exerçam a atividade agropecuária (ainda que de forma equiparada, como se viu, em determinados casos), sendo o crédito presumido, em contrapartida, reservado às agroindústrias que processam mencionados insumos agrícolas para a produção de mercadorias destinadas à alimentação humana e animal;

(xlii) não pode prosperar um lançamento de ofício (procedimento administrativo) em que atos subsequentes praticados sob a mesma rubrica e tendo por base os mesmos objetos têm consequências jurídicas distintas e contraditórias: primeiro, a Recorrente é produtora rural para que lhe seja aplicada a suspensão da incidência em relação ao negócio NID (sementes), com a mera finalidade de ver estornados os créditos regularmente calculados e apropriados, quando este negócio sabidamente está sujeito à alíquota zero, e, na sequência, a Recorrente não é mais produtora rural no negócio BGO (grãos), onde lhe é exigida a condição de produtor rural, descharacterizando-se a suspensão da incidência, mas, sem lhe reconhecer o direito aos créditos regularmente estornados;

(xliii) ainda em sede preliminar, nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, em razão do indeferimento sumário do pedido de diligência;

(xlv) Em relação ao regime de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, de acordo com o artigo 9º da Lei nº 10.925/04, como colocado, este será aplicável no caso de venda de produtos específicos ao setor agropecuário, tais quais os insumos destinados à produção das mercadorias de origem animal ou vegetal e destinadas à alimentação humana e animal, classificadas, entre outros, nos capítulos 8 a 12 - dentre os quais se incluem o trigo (NCM 10.01), o milho (NCM 10.05) e a soja (NCM 12.01) comercializados pela Recorrente, e seus subprodutos -, quando efetuada por pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, aplicável, conforme anteriormente destacado, somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

(xlvi) nos termos da já citada IN SRF nº. 660/06, que regulamenta a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre a venda de produtos agropecuários e o crédito presumido decorrente da aquisição desses produtos, consoante as disposições da Lei nº. 10.925/04 acima mencionada, nas Notas Fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão deve constar a expressão “Venda efetuada com suspensão da

Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS”, com especificação do dispositivo legal correspondente – procedimento este observado;

(xlv) tem-se que, de um lado o Agente Fiscal reconhece a condução de produtora rural da Recorrente para aplicar-lhe a suspensão da incidência das contribuições às operações que são tributadas à alíquota zero – e em relação às quais não se exige a condição de produtor rural como se depreende da mera leitura do artigo 1º da Lei nº. 10.925/04 – e, de outro, descaracteriza essa mesmíssima condição em relação àquelas operações em que se é exigida tal condição (produtora rural) para fruição da suspensão;

(xlvi) não há que prevalecer o entendimento consignado no v. acórdão recorrido, segundo o qual, para que fosse possível o enquadramento da Recorrente como pessoa jurídica que exerce “atividade agropecuária”, não poderia haver mera revenda de produto agropecuária, conforme dispõe o artigo 2º, § único, da Lei nº. 8.023/90;

(xlvii) demonstrou claramente fazer jus ao benefício da suspensão da incidência, com fundamento justamente no artigo 9º, inciso III da Lei nº. 10.925/04, que autoriza a suspensão daquelas contribuições no caso de venda de “*insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º*” quando efetuada por “*pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária*”;

(xlviii) em relação aos produtos comercializados por meio dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (“CFOP”) 5.101 e 6.101, a r. decisão recorrida não questiona a natureza de “produtora rural” da Recorrente – posto que, logicamente, seria esta equiparada ao produtor como preleciona a legislação de regência do IPI, que será abordada mais adiante – mas tão somente o fato de que aquelas mercadorias não seriam empregadas na fabricação de produtos destinados à alimentação humana e animal;

(xlix) a despeito de ter reconhecido a possibilidade de suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS nas operações realizadas mediante industrialização por encomenda, o v. acórdão recorrido desautorizou-a sob argumento de que: (i) o produto “goma de soja” não seria insumo utilizado na produção dos produtos previstos no caput do artigo 8º da Lei nº. 10.952/04; e, (ii), nos demais casos, a Lei autoriza a suspensão da incidência apenas em relação aos insumos em si;

(l) deve ser reconhecida a legitimidade das vendas realizadas com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, sobretudo porque: (i) devidamente caracterizado o exercício da atividade agropecuária, nos exatos termos do artigo 9º, inciso III, da Lei 10.952/04; (ii) o produto “goma de soja” é, sim, insumo para a produção dos produtos de que trata o caput do referido artigo 8º; e, finalmente; (iii) o fato de as demais Notas Fiscais apresentarem a mesma classificação dos produtos elencados no rol do mesmo artigo 8º (óleo de soja, NCM 1507.10.00, farelo de soja, NCM 2304.00.90 e resíduo de soja, NCM 2304.00.90), não lhes retira a característica de insumo, posto serem justamente a matéria prima (ou insumo) principal empregada na sua produção, e, bem por isso, sobre eles se aplica o regime de suspensão da incidência das contribuições sociais;

(li) diante de dois regimes distintos previstos pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, calcada no princípio da não cumulatividade das contribuições sociais previsto no artigo 195, § 12 da CF/88, procedeu ao cálculo e desconto de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS apurados a partir de diversas despesas incorridas na atividade de exportação de mercadorias no exterior, dentre as quais se destacam as despesas de frete e armazenagem, incorridas pela empresa em suas operações de venda;

(lii) observou corretamente a sistemática da não cumulatividade aplicável às pessoas jurídicas eminentemente exportadoras – como é o caso em tela -, sistemática esta que não se confunde com aquela aplicável exclusivamente às empresas comerciais exportadoras, em estrita observância aos artigos 6º da Lei nº 10.637/02 e 6º da Lei nº 10.833/03;

(liii) aos exportadores, tendo em vista a imunidade das receitas de exportação prevista pelo artigo 149, § 2º, inciso I da CF/88 – com redação dada pela Emenda Constitucional (“EC”) nº 33/2001 – é assegurado o direito à manutenção e desconto de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS nas aquisições de bens e serviços no mercado interno com a incidência desta contribuição, sob pena de que o benefício outorgado pela CF/88 resulte em incidência cumulativa da contribuição, aplicando-se a referidas pessoas jurídicas exportadoras as regras de desconto de crédito previstas nos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03;

(liv) a vedação dirigida às operações praticadas na forma de empresa comercial exportadora contida no § 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03 aplica-se tão somente às aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação, ou seja, de bens para revenda adquiridos sem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, garantindo, por consequência, o direito ao aproveitamento do crédito da aquisição de bens/serviços que tenham sido efetivamente tributados por essas contribuições sociais;

(lv) nas atividades de comercialização de grãos (BGO), atua como empresa comercial exportadora que, para consecução de suas atividades – aquisição de mercadorias no mercado interno e posterior remessa para exportação -, depende da contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (frete) e armazenagem, arcando com o custo destes serviços;

(lvi) ao contrário das próprias mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, os serviços acessórios contratados pela Recorrente no desempenho de suas atividades não estão abarcados pela isenção ou não incidência das contribuições sociais, ou seja, os respectivos prestadores são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, motivo pelo qual, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas;

(lvii) a Lei nº 10.925/04 trouxe inúmeros benefícios fiscais ao setor agropecuário, sobretudo em relação à produção e comercialização de sementes e grãos – principais atividades praticadas pela Recorrente, conforme anteriormente destacado –, pela redução a 0 (zero) da alíquota aplicável aos principais insumos agrícolas e pelo regime de suspensão da incidência na venda de insumos e outorga de crédito presumido às agroindústrias, em casos específicos;

(lviii) considerando-se o negócio de sementes, autodenominado pela Recorrente como “NID” - considerados tanto a produção conjunta com produtores rurais, mediante fornecimento de insumos e assistência técnica, como a comercialização de sementes -, todas as operações praticadas pela empresa no período autuado estão sujeitas à alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos termos do artigo 1º, inciso III da Lei nº 10.925/04, sendo mandatório o afastamento de qualquer crédito tributário ora constituído de ofício pela d. Fiscalização federal, sem qualquer prejuízo, em contrapartida, aos créditos regularmente apurados e descontados pela Recorrente;

(lix) nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.925/04, c/c com os artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, no caso de vendas efetuadas pela Recorrente, sujeitas à alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta descriptiva, assegura-se o direito constitucional – dado o princípio da não cumulatividade das contribuições sociais, insculpido no § 12 do artigo 195 da CF/88 – à manutenção integral dos créditos a estas

vendas vinculados, sendo mandatório também neste quesito, o afastamento da glosa de créditos intentada pela d. Fiscalização;

(lx) para as operações relativas ao negócio de sementes (NID), há incidência das contribuições sociais mediante alíquota zero, o que não faz ser necessário o estorno dos créditos vinculados a estas receitas;

(xi) no negócio de grãos (BGO), aplicou corretamente a suspensão da incidência das contribuições sociais em comento nas vendas para pessoas jurídicas agroindustriais, que apurarem o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, nos exatos termos dos artigos 8º e 9º da Lei nº. 10.925/04, estornando corretamente os créditos a estas vendas vinculados; já em relação ao negócio de sementes (NID), por se tratar de alíquota zero (e não suspensão da incidência) da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, a Recorrente igualmente deixou de recolher tais contribuições sociais, mas manteve os créditos vinculados a estas vendas, por ausência de dispositivo legal que a obrigasse a proceder ao estorno e em atenção ao princípio constitucional da não cumulatividade dessas contribuições sociais;

(xii) é indevida a autuação em relação ao reembolso de despesas (serviços e corretagens);

(xiii) as Notas Fiscais que suportaram o recebimento desses valores, desde que devidamente detalhadas com a vinculação ao contrato firmado entre a Recorrente e a empresa no exterior, são documentos hábeis e idôneos para comprovar tanto a remessa de valores para o exterior, quanto o recebimento de quaisquer valores a título de reembolso de gastos efetivamente incorridos, desde que os pagamentos realizados não excedam os valores incorridos pela pessoa jurídica reembolsada – no caso, a Recorrente;

(xiv) em não sendo o reembolso de despesa uma “nova receita”, verifica-se que este não se submete, em qualquer hipótese, à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS;

(xv) nos presentes autos tem-se que as despesas foram efetivamente suportadas pela Recorrente e destinadas a suprir os desembolsos para a importação/exportação de produtos tendo como destinatária a empresa “Concordia Trading BV” que, como se verifica do organograma já juntado aos autos, encontra-se inserida no mesmo Grupo Econômico ao qual pertence a Recorrente;

(xvi) o caráter de necessidade desses serviços para a “Concordia Trading BV” é incontestável, posto tratarem-se, justamente, de despesas relativas aos custos de importação/exportação destinada a pessoa jurídica que exerce atividades de *trading company*;

(xvii) é ainda incontestável a segregação dos ingressos decorrentes dos reembolsos de despesas recebidos pela Recorrente, posto que esta destacou conta contábil própria para registro desses valores, a fim de possibilitar sua correta identificação, de forma individualizada;

(xviii) é indevida a glosa dos bens utilizados como insumos, pois fora considerado o conceito de insumo definido pelas IN SRF nº 40/2004 e nº 247/2002 – entendimento este, contudo, há muito já superado por este E. Conselho;

(xix) o alargamento da compreensão do conceito de “insumo” não tem sido exclusividade dos órgãos administrativos, mas, pelo contrário, tem-se constituído na esteira das mais robustas decisões proferidas pelo Poder Judiciário;

(lxx) não se pode deixar de considerar a essencialidade dos gastos incorridos pela Recorrente na contratação, por exemplo, do serviço de Assessoria e Consultoria Ambiental,

indispensável ao processo de produção de sementes (NID) e também para a certificação dos grãos (BGO) exportados, e, tampouco, das despesas portuárias em geral, necessárias ao embarque dos grãos por ela comercializados e destinados à exportação para o exterior do país;

(lxxi) o serviço de frete na operação de venda somente se conclui com a efetiva entrega da mercadoria transportada e, no caso das remessas para portos e terminais, isso somente ocorre no momento da descarga dos produtos; não obstante, regra geral, os fretes são contratos apenas até o momento da chegada ao terminal de embarque, de forma que, nas situações em que a descarga não é concomitante à entrega, exige-se do tomador do serviço o pagamento de prestação adicional – consoante Notas Fiscais contabilizadas na conta contábil “3.1.1.12.014 – Estadia s/ fretes” – relativa ao período compreendido entre a chegada ao terminal de embarque e o efetivo descarregamento dos produtos;

(lxxii) o frete na operação de venda somente se completa com o descarregamento, as despesas incorridas com esse complemento do serviço de frete carregam em si a essencialidade do transporte das mercadorias, posto que, não fosse estas pagas/suportadas pela Recorrente, as mercadorias não seriam descarregadas e, portanto, não seriam vendidas, inviabilizando assim a sua atividade comercial;

(lxxiii) as despesas com “estadias sobre fretes”, embora não sejam objeto de previsão expressa do legislador, estas se coadunam com o conceito de insumo previsto nos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, dada a sua essencialidade;

(lxxiv) também as despesas incorridas com gastos portuários para estadia, manuseio, processamento, carga e descarga dos produtos comercializados pela Recorrente constituem também insumo essencial à consecução de sua atividade fim;

(lxxv) Conforme expressamente asseverado pela autoridade fiscal na origem, a glosa, nesse item específico (item 374), embora tenha sido lançada no DACON sob a rubrica “Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos de PJ”, refere-se a documentos fiscais que “discriminam serviços de conserto de fechaduras e reatores de energia, taxas de condomínios, faturas de energia elétrica em nome de outros contribuintes, pagamento a autônomo para serviços de limpeza, recarga de toner de impressora, prestação de serviços indiscriminados, entre outros”;

(lxxvi) Os serviços listados pela fiscalização não são outra coisa que não referentes a manutenção de máquinas, equipamentos e instalações empregadas na consecução das atividades da Recorrente, sendo indispensáveis ao seu processo produtivo, razão pela qual os serviços de manutenção e de suporte não podem ser considerados de outra forma senão como verdadeiros insumos para a atividade econômica desempenhada pela Recorrente, gerando direito ao crédito por força do disposto nos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03;

(lxxvii) embora indevidamente classificados em DACON como créditos decorrentes de despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, os gastos incorridos pela Recorrente no pagamento dos serviços de manutenção e suporte em equipamentos de informática e outros deverão ser reclassificados, em consagração ao princípio da verdade material, como “serviços utilizados como insumos” e, consequentemente, deverá ser mantido o direito ao respectivo crédito apropriado pela Recorrente em relação a tais gastos, sendo mandatório, pois, o afastamento da glosa respectiva;

(lxxviii) em relação a glosa de créditos relativa à documentação fiscal não apresentada Sem prejuízo do cancelamento de parte da glosa relacionada a este item, que

constitui saldo incontroverso, como se observa do item 5.5 da r. decisão recorrida, esta manteve parte dos valores cobrados pelo d. Fisco federal, afastando a *técnica de amostragem*;

(lxxix) se recusando a seguir os entendimentos dominantes dos órgãos fiscais, o i. Agente Fiscal promoveu a glosa integral do crédito apropriado em relação aos 99 (noventa e nove) documentos fiscais não localizados (a despeito dos mais de 60 mil documentos apresentados), totalizando R\$ 1.813.270,35 (um milhão, oitocentos e treze mil, duzentos e setenta reais e trinta e cinco centavos);

(lxxx) trouxe aos autos fotocópias de 82 (oitenta e duas) Notas Fiscais (doc. 09 da Impugnação), dentre aquelas anteriormente não localizadas, perfazendo R\$ 1.490.761,16 (um milhão, quatrocentos e noventa mil, setecentos e sessenta e um reais e dezesseis centavos) em créditos (ou cerca de 82% (oitenta e dois inteiros por cento) dos créditos glosados pela d. Fiscalização), os quais deveriam ser imediatamente reconhecidos, afastando-se a glosa em relação aos 82 (oitenta e dois) documentos fiscais apresentados e recompondo-se o crédito da Recorrente naquele exato valor, tudo isso em conformidade com o mais assentado entendimento deste E. CARF, que autoriza, ou melhor, exige, a análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, ainda que após a Recorrente, sob pena de nulidade, o que não fora devidamente observado pelo v. acórdão recorrido;

(lxxxi) no que se refere a **glosa de créditos de aluguéis de imóveis não comprovados e de arrendamentos de terras**, trouxe aos autos fotocópias dos Contratos de Locação de Imóveis firmados junto a pessoas jurídicas e todos eles vigentes no período autuado, tudo na forma exigida pelo artigo 3º, incisos II e IV das Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/03;

(lxxxii) da glosa do crédito em relação à soja supostamente adquirida com suspensão diz que adquiriu produtos tributados no Mercado Interno e, após o processo de industrialização, promoveu a revenda dessas mercadorias também no Mercado Interno, em operações tributadas, de tal forma que estão satisfeitos todos os requisitos autorizadores do crédito da incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, em relação àquelas aquisições efetivamente tributadas;

(lxxxiii) o Agente Fiscal pretendeu glosar créditos absolutamente legítimos apropriados pela Recorrente, considerando que “*as aquisições foram realizadas com a suspensão das contribuições ao PIS/Cofins*”, quando, na verdade, inúmeras Notas Fiscais se referem a operações efetivamente tributadas em relação às quais o direito ao crédito é inquestionável, na forma do artigo 3º, inciso I das Leis nº. 10.637/02 e nº. 10.833/03 – como, inclusive, reconheceram os próprios Julgadores Tributários ao afirmar que “*parte das notas constasse a informação de tributação ou de alíquota zero (sem previsão legal) ou operação sem incidência da contribuição*” - o que por si só já seria motivo mais que suficiente para afastar a glosa da totalidade dos créditos apurados neste item específico, no valor de R\$ 58.676.390,59 (cinquenta e oito milhões, seiscentos e setenta e seis mil, trezentos e noventa reais e cinquenta e nove centavos);

(lxxxiv) a fiscalização promoveu “*uma glosa que se aplica a todo o crédito presumido apurado*”, sustentando, em síntese, que a Recorrente não produziria as mercadorias finais, e, por essa razão, estaria impedida de descontar o crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº. 10.925/04;

(lxxxv) conforme teor do artigo 8º da Lei nº. 10.925/04, as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08,

0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão calcular crédito presumido em relação às despesas com bens e serviços utilizados como insumos no exercício de suas atividades (adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física), de que tratam os artigos 3º, inciso II, da Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e artigo 3º, inciso II da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

(lxxxvi) adquire o grão das pessoas físicas e/ou jurídicas indicadas no caput do artigo 8º da Lei nº. 10.925/04, e remete-o para esmagamento, arcando com todas as despesas de produção - inclusive a remuneração da empresa contratada – tendo, ao final, produtos destinados à alimentação humana ou animal;

(lxxxvii) a legislação federal considera a Recorrente um estabelecimento equiparado à industrial – ou seja, um estabelecimento produtor – e, como já se asseverou, a Lei nº 10.925/04 em momento algum logrou vedar o crédito nas operações de industrialização por encomenda, consignando tão somente que poderão descontar o crédito presumido “*as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal*”;

(lxxxviii) atendidos todos os requisitos legais do artigo 8º da Lei nº 10.925/04 para aproveitamento do crédito presumido (situação que, nunca é demais frisar, foi expressamente reconhecida pela d. Fiscalização10) e demonstrado, à exaustão, a condição de pessoa jurídica equiparada à industrial, e, portanto, produtora da Recorrente não há que se falar em vedação ao crédito, pois a jurisprudência brasileira já firmou exatamente o contrário: a equiparação à industrial prevista na legislação do IPI garante ao estabelecimento equiparado os mesmos benefícios do estabelecimento industrializados, sendo aplicável em relação a quaisquer tributos e contribuições e não apenas ao IPI; e

(lxxxix) deverá ser afastada a glosa do crédito presumido promovida pelo i. Agente Fiscal e mantida pela r. decisão recorrida, recompondo-se o crédito da Recorrente no exato valor corresponde de R\$ 887.435,35 (oitocentos e oitenta e sete mil, quatrocentos e trinta e cinco reais e trinta e cinco centavos), eis que satisfeitos todos os requisitos mínimos previstos no artigo 8º da Lei nº. 10.925/04 para aproveitamento do benefício.

O julgamento do processo foi convertido em diligência através da Resolução nº 3201-002.383, de 20/11/2019.

Em referida Resolução, o Colegiado determinou a adoção das seguintes providências:

“Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, para que a unidade preparadora: (i) em razão da mudança do regime de apuração do PIS/COFINS, apure os créditos porventura existentes, uma vez afastada a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, com o refazimento da apuração dos créditos vinculados a estas saídas tributadas, independentemente de estarem registradas na Dacon, com a intimação da recorrente para apresentação de documentos e informações adicionais, porventura, necessárias; (ii) seja analisado o demonstrativo apresentado pela recorrente (documento 04 da Impugnação) para verificação de direito ao crédito vinculado a receitas pela não aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS nas operações de venda de grãos no mercado interno, nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº. 10.833/03, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento); (iii) intime a recorrente a apresentar, no prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável uma vez por igual período, laudo que descreva detalhadamente o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos, serviços,

despesas, custos ora glosados na sua produção, ou na prestação de serviços vinculados ao processo produtivo e ao seu objeto social. O laudo deverá, entre outros: a) demonstrar a função de cada bem e serviço que pretende o reconhecimento como insumo e o motivo pelo qual ele é indispensável ao processo produtivo; b) esclarecer o teor de cada uma das atividades exercidas pela recorrente vinculando ao processo produtivo ou ao seu objeto social; (iii) a fiscalização deverá elaborar relatório fiscal conclusivo quanto às matérias em questão; (iv) cientifique a recorrente sobre o resultado do relatório da fiscalização, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação. Observe-se, ainda, por fim, os termos da Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e do Parecer Cosit nº 05/2018.”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil responsável elaborou Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 6760-6791).

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou sua Manifestação (e-fls. 6829-6846).

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, o julgamento do processo fora convertido em diligência para que ambas as partes tomassem providências no âmbito de suas competências.

Ocorre que, a diligência realizada ainda gera pontos controvertidos e que merecem melhores esclarecimentos.

Um dos tópicos da Resolução foi no sentido de que a Unidade de Origem, em razão da mudança do regime de apuração do PIS/COFINS, apurasse os créditos porventura existentes, uma vez afastada a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, com o refazimento da apuração dos créditos vinculados a estas saídas tributadas, independentemente de estarem registradas na Dacon, com a intimação da recorrente para apresentação de documentos e informações adicionais, porventura, necessárias;

A Fiscalização, por meio da Informação Fiscal contida nos autos consigna que a Recorrente através do Laudo Técnico e seus anexos contidos, contidos nas folhas 6.670 a 6.759, não respondeu aos itens 1, 1.1, 1.2 e 1.3 do Termo de Início de Diligência Fiscal e do Termo de Intimação Fiscal 01/2020.

Tais itens foram solicitados nos moldes a seguir:

**“1.1** Caso a nota fiscal de entrada não seja NFE, relacionar o número da nota fiscal, CFOP, CNPJ/CPF e nome do fornecedor, CNPJ e nome do estabelecimento destinatário, descrição da mercadoria, NCM, quantidade, valor, etc;

**1.2** Para cada nota fiscal de entrada relacionada no item 1.1 (não NFE), apresentar a cópia digital do documento;

**1.3** Ao relacionar a(s) fiscal(is) de entrada para a(s) nota(s) fiscal(is) de saída, importante observar que deve haver correspondência entre a quantidade de produtos;”

E concluiu o Relatório Fiscal pela ausência de direito creditório sobre as aquisições de produtos que foram revendidos e reclassificados de venda com suspensão para venda tributada, visto que o contribuinte não logrou demonstrar quais notas fiscais estavam relacionadas às receitas reclassificadas.

No entanto, comprehendo que a Recorrente tem em parte razão nos seus argumentos de que não houve o descumprimento do que lhe fora solicitado, quando aduz que quem recalcular de ofício as contribuições sociais PIS e COFINS fora o próprio Fisco Federal, porém o fez com foco na tributação de receitas, mas se “esquecendo” da apuração dos créditos respectivos do regime não cumulativo, de modo a evitar o enfrentamento de questão fundamental para o deslinde do caso (a saber, a existência de créditos com base nos demonstrativos, caso fossem as operações tributadas de ofício), o que, inclusive é ratificado por outras condutas adotadas no Relatório Fiscal.

Em situações como a presente, dada a complexidade da matéria, é de crucial importância que as partes cooperem mutuamente nos trabalhos periciais a serem desenvolvidos, sendo que, caberia à Fiscalização de modo justificado explicitar suas razões para a não realização do refazimento da apuração dos créditos vinculados a estas saídas tributadas, independentemente de estarem registradas na Dacon, com os elementos já encartados no processo e outros apresentados e não simplesmente, com o devido respeito, de modo genérico dizer que não foram respondidos os quesitos solicitados e negar o direito creditório sob o argumento de que contribuinte não logrou demonstrar quais notas fiscais estavam relacionadas às receitas reclassificadas.

Ora, se com base nos elementos iniciais a Fiscalização logrou êxito em recalcular de ofício as contribuições sociais PIS e COFINS, certamente e acrescido de todas as informações adicionais trazidas ao processo, apurar eventuais créditos existentes em favor da Recorrente.

Veja-se que do Laudo Técnico apresentado pela Recorrente consta:

“Diante do cenário exposto e das determinações da Resolução 3201-002.383 de 20/11/2019, fomos solicitados a apoiar a Administração na análise das informações e documentos constantes do respectivo processo, para o atendimento dos seguintes objetivos:

i. Recálculo dos créditos de PIS e Cofins vinculados às operações de venda no mercado interno de soja, milho, óleo de soja, farelo de soja e goma tributadas de ofício pela fiscalização tendo em vista que, sob a ótica das autoridades fazendárias, a Nidera não se enquadraria nas disposições da Lei nº 10.925/04; e

(...)

O recálculo da apuração das contribuições ao PIS e à Cofins, considerou

• os créditos passíveis de apropriação vinculados às saídas tidas como tributadas (item i), dado o reenquadramento pelas autoridades fiscais das operações com soja realizadas pela Nidera ao regime geral da não cumulatividade, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, portanto, sendo afastadas das operações de aquisição e comercialização as disposições contidas no art. 9º da Lei nº 10.925/04;”

Deve ser destacada a explicação contida na manifestação da Recorrente produzida após o Relatório Fiscal.

“Nesse sentido, portanto, partindo da análise detalhada da documentação apresentada nos autos, o Laudo técnico recompondo as bases e efetuar o cálculo dos créditos vinculados, o que, inclusive, demonstra que o atendimento à Resolução nesse quesito é plenamente possível, ao contrário do que inconsistentemente alegam os Agentes Fiscais, posto que, conforme apontado no documento, especialmente conforme os Anexos II A,

**II B e II C**, as aquisições de soja em grãos no ano-calendário de 2010 foram devidamente levantadas com base nas planilhas existentes no próprio processo administrativo, com o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) indicado pelas informações prestadas pelos fornecedores nas diligências realizadas pela própria Fiscalização Federal.

Neste ponto, inclusive, o Laudo técnico aponta, em seu Anexo II C, nota (i), que os valores recalculados se deram a partir do “*montante total das notas fiscais na base de créditos pela Nidera e para as quais foi possível identificar por documento fiscal, seja cópia em formato .pdf ou planilhas, as informações quanto à natureza da operação realizada (Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP) nas informações prestadas pelos fornecedores diligenciados e constantes do processo administrativo*”

Assim, em princípio, comprehendo que existem elementos nos autos aptos para a Fiscalização dar cumprimento integral ao que fora anteriormente deliberado pelo CARF (Resolução n.º 3201-002.383, de 20/11/2019) para que seja, em razão da mudança do regime de apuração do PIS/COFINS, apurasse os créditos porventura existentes, uma vez afastada a suspensão prevista no art. 9º da Lei n.º 10.925/2004, com o refazimento da apuração dos créditos vinculados a estas saídas tributadas, independentemente de estarem registradas na Dacon.

Tem-se, também, a necessidade de que a Fiscalização esclareça os motivos que a levaram a efetivar uma apuração “alternativa” de créditos parciais, proporcionais com base nas saídas efetuadas pela Recorrente, bem como o amparo legal para tal prática.

Deve ser considerado, ainda, o contido no processo n.º 10970.720320/2015-51 em que a Recorrente enfatiza a diferença de metodologia adotada pela Fiscalização para apuração de eventuais créditos existentes em processos análogos em sede de diligência. Vejamos:

“E, neste ponto, necessário mais um destaque: no Relatório apresentado pelos Agentes Fiscais nos autos do Processo Administrativo n.º 10970.720023/2015-13, relativo ao ano-calendário de 2010, a metodologia utilizada é outra!

Enquanto nestes autos a Fiscalização busca limitar o crédito do contribuinte com base numa segregação fictícia de operações por entradas segregadas por estabelecimento filial – que, além de absolutamente sem previsão legal, posto que a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é realizada de forma unificada em relação a todos os estabelecimentos do contribuinte, também desconsidera as operações efetivamente praticadas pelo contribuinte, como, por exemplo, as transferências entre estabelecimentos –, no AI relativo ao ano-calendário de 2010 a metodologia adotada pela Fiscalização foi o da proporcionalização das saídas do contribuinte, sem UMA ÚNICA MENÇÃO SEQUER À INDIVIDUALIZAÇÃO DAS FILIAIS!

Ora, Julgadores, a única conclusão lógica possível é de que, em cada caso, a Fiscalização busca adotar critério que limitará os créditos do contribuinte, valendo-se, para tanto, de metodologias diversas que variam de acordo com a prejudicialidade auferida e sem embasamento legal para tanto, em patente violação à legislação em sua conduta abusiva dos Agentes Fiscais, que vai de encontro aos princípios mais comezinhas da Administração Pública, uma vez que em ambos os casos se pleiteia a tributação de operação de mesma natureza (saídas classificadas pelo contribuinte como “suspensas” face à previsão da Lei n.º 10.925/2004, não havendo qualquer justificativa para adoção de metodologias diversas para obtenção de um mesmo resultado, à exceção do interesse em prejudicar a Recorrente na mensuração de seus créditos tributários.

Não pode a Fiscalização “escolher” a regra tributária que pretende ver aplicada em casa caso, ainda mais quanto se trata de parâmetros ao arreio da legislação, em relação a um mesmo contribuinte, com uma mesma acusação e um mesmo conjunto de fatos geradores em anos-calendários subsequentes.

Tal prática beira a má-fé!

O vínculo de “entrada *versus* saída” dos produtos adquiridos e/ou segregados por filial não é exigido pela legislação vigente para que se reconheça o direito ao crédito na aquisição. Tal critério adotado pelos Agentes Fiscais nada mais demonstra do que sua resistência em se debruçar sobre os documentos já acostados aos autos para correção do lançamento tributário, que seria, se não integralmente desfeito, substancialmente reduzido (conforme evidenciado pelo Laudo Técnico, o qual seguiu os critérios legais para determinar, da forma mais clara e objetiva quanto possível, a identificação dos créditos a serem abatidos).

Nesse sentido, embora o Relatório Fiscal se manifeste em mais de uma ocasião pela “inovação” nos cálculos realizados pelos auditores independentes no Laudo técnico, foi a própria Fiscalização Federal que abandonou por completo os parâmetros já estabelecidos (e a própria legislação) e **inovou** ao criar conceito inédito no que tange à apuração de créditos sobre contribuições sociais não cumulativas, com o óbvio intuito de prejudicar a Recorrente. Aliás, tamanha a contradição da Fiscalização Federal, que ao atacar o demonstrativo elaborado pela Recorrente como ponto de partida para a apuração de créditos da não cumulatividade em razão da alteração do critério jurídico do lançamento tributário (**doc. 10 da Impugnação**), esta acusa a Recorrente de ter feito o que, justamente, agora o faz no cálculo apresentado pelo Relatório, tornando clara a distorção dos fatos no único interesse de sustentar lançamento de ofício sabidamente indevido.”

Perfilho o entendimento de que tal discrepância não pode ocorrer, já que a matéria tratada é a mesma, divergindo apenas em relação aos períodos de apuração (um processo trata do exercício de 2010 e o outro 2011), devendo ser adotado entendimento uniforme em ambos os processos.

Ainda, segundo entendimento da Fiscalização, a Recorrente teria deixado de atender aos itens 2, 2.1, 2.2 e 2.3 do TIDF, que corresponderiam à apresentação de planilha de Excel com (i) as contas contábeis e saldo de composição de custos, detalhando (ii) o tipo de despesa e (iii) fundamentação legal para apuração dos créditos, bem como (iv) a legislação que permitiria a apuração de referidos créditos, e (v) apontar a exclusão de produtos não tributados pelas contribuições, custos com pessoa física e despesas com fretes, aluguéis, armazenagem, etc. (fls. 6.774).

Ocorre que, conforme alegado pela Recorrente do Laudo Técnico constam as seguintes informações:

| Item       | Descrição   | Localização das informações prestadas |
|------------|---|---------------------------------------|
| Item (i)   | Apresentação das contas contábeis de composição de custo e tipo de despesa: | Anexo III do Laudo Técnico            |
| Item (ii)  | Fundamentação legal de apuração de créditos:                                | Item 3.3 do Laudo (fls. 22/26)        |
| Item (iii) | Legislação aplicável:   | Idem                                  |
| Item (iv)  | Exclusão de operações não tributáveis:                                      | Item 3.5 do Laudo (fls. 30/31)        |

Em tal contexto, aparentemente, a Recorrente trouxe no Laudo Técnico as informações para que a Fiscalização pudesse realizar a devida análise e emitisse manifestação conclusiva.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, para que a unidade preparadora: (i) cumpra na íntegra os termos da Resolução nº 3201-002.383, de 20/11/2019, especialmente, o tópico que diz respeito em razão da mudança do regime de apuração do PIS/COFINS, apure os créditos porventura existentes, uma vez afastada a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, com o refazimento da apuração dos créditos vinculados a estas saídas tributadas, independentemente de estarem registradas na Dacon, com a intimação da recorrente para apresentação de documentos e informações adicionais, porventura, necessárias; (ii) seja analisado o demonstrativo apresentado pela recorrente (documento 04 da Impugnação) para verificação de direito ao crédito vinculado a receitas pela não aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS nas operações de venda de grãos no mercado interno, nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº. 10.833/03, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento); (iii) seja analisado o Laudo Técnico colacionado aos autos na parcela que se refere ao processo produtivo da Recorrente, que no entendimento da Fiscalização não teriam sido respondidos os itens 2, 2.1, 2.2 e 2.3 do TIDF, dado que constam informações em referido Laudo as quais, em princípio, são suficientes para apreciação e elaboração de relatório conclusivo; (iv) esclareça a Fiscalização os motivos que a levaram a efetivar uma apuração “alternativa” de créditos parciais, proporcionalizados com base nas saídas efetuadas pela Recorrente, bem como o amparo legal para tal prática; (v) caso necessário, deverá a Recorrente ser intimada a apresentar documentação adicional no prazo de 30 (trinta) dias para cumprimento das presente diligência; (vi) as partes deverão colaborar mutuamente para o cumprimento da diligência, em observância à cooperação recíproca; (vii) a Fiscalização deverá elaborar relatório fiscal conclusivo quanto às matérias em questão; (viii) caso algum dos quesitos apresentados não possa ser respondido, a Fiscalização deverá informar de modo justificado a sua impossibilidade e (ix) após deverá ser cientificada a Recorrente sobre o resultado do relatório da diligência, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação. Na sequência, retornem os autos para este Colegiado para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade