



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

Processo nº 10970.720062/2014-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.190 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2018
Matéria COFINS
Recorrente NIDERA SEMENTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DE DECISÃO DA DRJ. OMISSÃO DE ANÁLISE DE REQUERIMENTO EXPRESSAMENTE INDICADO NA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA DO CONTRIBUINTE.

Uma vez constatado que a decisão da DRJ não tratou de argumento expressamente apresentado pelo contribuinte em sua impugnação administrativa e que este argumento é relevante à solução da presente contenda, torna-se imperativo o reconhecimento da nulidade da decisão recorrida por falta de fundamentação, determinando-se o retorno dos autos àquela instância julgadora, para que profira nova decisão, incluindo a análise do argumento omissivo, evitando assim supressão de instância.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que nova decisão seja proferida, com a inclusão do pleito subsidiário apresentado pelo contribuinte quando da impugnação, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauti - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria

Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e José Henrique Mauri (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante da decisão da DRJ, às fls. 3.498/3.543 dos autos:

Contra a contribuinte NIDERA SEMENTES LTDA, em epígrafe, foram lavrados autos de infração no valor total de R\$ 10.139.084,56, para exigência de Cofins e de contribuição para o PIS, relativas aos segundo e terceiro trimestres de 2009.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Do extenso e bem detalhado Termo de Verificação Fiscal de fls. 38/125, parte integrante dos autos de infração, extraem-se as seguintes informações.

A fiscalização iniciou-se em 03/04/2013 com vistas à verificação da legitimidade/legalidade dos pedidos de ressarcimento de PIS e COFINS não cumulativos do 2º e 3º trimestres de 2009, além da apuração de eventuais diferenças dessas contribuições.

Durante a fiscalização, a autoridade fiscal lavrou diversos Termos de Intimação, dos quais resultaram diversas respostas por escrito fornecidas pelo contribuinte.

No referido Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal, após identificar as atividades econômicas exercidas pela empresa, consignou:

“8. A partir das informações apresentadas pela Nidera Sementes Ltda, verificou-se que o contribuinte comercializa os seguintes produtos/serviços.

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 e Soja em Grãos	Não incidência	Lei nº 10.833/2003, art 6º, I
Sementes Vencidas e outros resíduos, como Palha e Sabugo	Tributado	

Prestação de Serviços, Pesquisa e Desenvolvimento, Corretagens, Royalties	Tributado	
Milho e Soja em Grãos comercializados no Mercado Interno	Tributado	

9. Solicitado a descrever o processo produtivo, o contribuinte explicou a existência de dois negócios distintos na empresa, quais sejam, o processo de produção de sementes, identificado em todos os lançamentos contábeis e registros extra-contábeis pela sigla NID, e o processo de comercialização de grãos, identificado em todos os lançamentos contábeis e registros extra-contábeis pela sigla BGO.

10. A empresa explicou o Processo de Sementes da seguinte forma, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 1/2013:

"Item 1 - (Processo de sementes) A primeira etapa para produção de sementes acontece no melhoramento do Híbrido, empresa realiza um trabalho de pesquisa constante buscando o melhoramento da sua matriz.

Nos laboratórios de germinação é realizado o acompanhamento e evolução da semente. Que também pode ser realizado numa estação quarentenária, em estabelecimento da empresa na cidade de Uberlândia que serve para o aprimoramento de suas pesquisas.

Após a colheita das sementes, elas passam por um processo de Beneficiamento. Onde o milho passará por um processo conhecido como despalha, debulha e seca o produto. Feito este processo, existem vários silos para a armazenagem da semente até que estas sejam ensacadas.

A Nidera possui suas unidades de pesquisa nas cidades de Uberlândia - MG, Realeza - PR, Abelardo Luz - SC e Rio Verde - GO, que fazem todos os testes e melhoramento em seus produtos (sementes de milho, sorgo e soja). No ano de 2009 houve também a produção de sementes de Girassol, nas unidades de Minas Gerais e Paraná. Todas as cultivares da Nidera são registradas no Ministério da Agricultura (que podem ser acessadas através do site http://extranet.agricultura.gov.br/php/snpc/cultivarweb/cultivares_registradas.php) antes do contrato de multiplicação que a empresa faz com os parceiros.

É celebrado uma contrato de multiplicação de Sementes de milho e sorgo em parceria com produtores rurais, tanto pessoa Física como Jurídica. Neste contrato fica acordado que a Nidera irá pagar por hectare colhido. No início da produção, a Nidera encaminha para o produtor Semente Genética ou Básica, agroquímicos e fertilizantes que serão utilizados naquele plantio. O acompanhamento deste procedimento é realizado por agrônomos, funcionários da Nidera, que participam desde o plantio até a colheita.

Após a colheita, os produtos são acondicionados em caminhões específicos para a unidade de beneficiamento da empresa, onde ele será despalhado, debulhado e ensacado em sacos que contenham 60.000 sementes.

A Semente de Milho é guardada em câmara fria ou em armazém, na própria empresa até a sua venda. Antes que a venda aconteça, esta semente passará por rigoroso teste de germinação para acompanhamento da qualidade e será certificada pelo Ministério da Agricultura que irá liberar esta semente para a venda.

Toda a venda da semente, sai com um certificado do laboratório , o transporte contratado para realizar as entregas por conta da Nidera e os agrônomos também acompanham a entrega e orientam os produtores na forma de plantar a semente para obter melhores resultados na colheita.

A semente de soja também tem o mesmo tipo de contrato de multiplicação com os produtores, mas o modelo é um pouco mais simples, isto porque os produtores que multiplicam as sementes de soja, é que fazem o beneficiamento em UBS próprias ou de terceiros e fazem a liberação e certificação pelos laboratórios dos mesmos ou de terceiros. A Nidera remete para os parceiros produtos e embalagens para ensacar a semente. Também são enviados paletes, film Stretch, Sleep Shit, entre outros materiais necessários para que a semente fique armazenada da melhor forma possível para não perder germinação. Após este processo toda a semente que foi multiplicada nos parceiros é comprada pela Nidera, conforme estipulado em contrato.

Se por alguma razão, as sementes que não germinam, são transformadas em grãos e vendidas para outras empresas que poderão fazer ração, álcool, ou mesmo comercialização."

11. Já o processo de comercialização de grãos foi assim explicado, também em resposta ao Termo de Intimação 1/2013:

"(Processo de Exportação de Grãos) - Durante o período em análise, eram duas as formas de operação da Nidera em relação aos seus processos de exportação: 1) A Nidera adquiria lotes de produtos (soja e milho), já depositada em determinado armazém. Após a transferência da propriedade do produto para a Nidera, através de Nota Fiscal de venda, a Nidera remetia a mercadoria para armazenagem, até que houvesse a atracação do navio, para que os produtos fossem embarcados, e devidamente exportados; 2) Os produtos (soja e milho) eram adquiridos no "interior", o vendedor emitia nota fiscal de venda para a Nidera, que se responsabilizava pelo transporte destes produtos até os portos. Após a chegada dos produtos no porto, o processo era exatamente o mesmo, Nidera faz remessa para armazenagem, aguarda a atracação do Navio e na sequência faz o devido processo de exportação."

12. Com relação ao processo de comercialização de grãos, apesar do contribuinte explicar apenas os procedimentos de exportação, verificou-se também que existiram vendas no mercado interno de soja e milho, assim como a importação de trigo para posterior comercialização no mercado interno.

13. Sendo assim, questionado novamente sobre atribuição das siglas NID e BGO às atividades econômicas realizadas pela empresa bem como às suas filiais, o contribuinte respondeu assim ao Termo de Intimação Fiscal 02/2013:

"As siglas "NID" e BGO" são denominações especificadas em processos internos para diferenciar respectivamente as operações de "Sementes" e Grãos".

As principais atividades das filiais classificadas como NID são pesquisa e desenvolvimento de sementes, bem como a comercialização das mesmas, nas operações "BGO" temos a exportações dos grãos bem como a comercialização no mercado interno;"

14. Importante observar que no Termo de Início de Procedimento Fiscal foi solicitado à empresa que explicasse o processo produtivo e identificasse todos os insumos consumidos nestes processos. A empresa assim se manifestou:

"Cumpre-nos informar, que durante o período fiscalizado não desenvolvemos qualquer atividade de industrialização de nossos produtos;"

15. Por último, torna-se muito importante observar também o Contrato Social consolidado da pessoa jurídica Nidera Sementes Ltda, evidenciando-se as duas principais atividades nos dois primeiros itens do objeto social:

Cláusula 3a - A Sociedade tem por objeto:

*a) A **comercialização, importação, exportação, transporte e armazenagem** de algodão, **grãos**, cereais, óleos vegetais, farelos e laticínios, fertilizantes simples ou compostos, suas matérias primas, corretivos do solo, bem como seus derivados e implementos agrícolas;*

*b) A **produção, armazenagem, reembalagem, beneficiamento, comercialização, importação, exportação, transporte, distribuição, classificação, certificação, análise e representação de sementes básicas, certificadas e fiscalizadas, de produção própria e de terceiros;***

*c) A **pesquisa e desenvolvimento genético de espécies de cultivares, biotecnologia, produção, armazenagem, comercialização, importação e exportação de produtos relacionados com suas atividades;***

*d) A **representação, agenciamento e intermediação de negócios envolvendo implementos agrícolas e insumos agropecuários em geral, inclusive fertilizantes e defensivos;***

*e) A **prestação de serviços em geral, inclusive de pesquisa, experimentação e análises químicas e físicas no campo da agronomia;***

*A **formulação, produção, beneficiamento, comércio, importação, exportação e representação de defensivos agrícolas em geral, inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, rodenticidas e outros produtos químicos correlatos para a agricultura, bem como fertilizantes simples ou compostos, suas matérias primas, corretivos de solo, bem como seus derivados e implementos agrícolas;***

*g) A **edição de publicações de caráter técnico-científico ou não; e***

*h) A **participação em outras companhias nacionais ou estrangeiras como sócia quotista ou acionista e administração de bens próprios."***

16. Pelo exposto até o momento, confirma-se a existência de dois negócios totalmente distintos no período da fiscalização.

O primeiro, um **processo produtivo** de multiplicação e comercialização de sementes, com lançamentos contábeis e extra-contábeis identificados pela sigla NID, onde parceiros são os responsáveis pela produção das cultivares que serão vendidas. Esta atividade econômica será referenciada no presente termo por **produção de sementes (NID)**.

18. O segundo, um **processo estritamente comercial** de exportação ou venda no mercado interno de grãos, com lançamentos contábeis e extra-contábeis identificados pela sigla BGO. Esta atividade econômica será referenciada no presente termo por **comercialização de grãos (BGO)**.

19. Por tudo o exposto, as análises das receitas auferidas pela empresa e das despesas relacionadas às bases de cálculos dos créditos de PIS/Cofins foram realizadas de forma segregada para cada um dos dois negócios identificados."

Nesse cenário, analisando as receitas auferidas pela empresa no 2º e 3º trimestres de 2009, o agente fiscal entendeu que algumas receitas de vendas realizadas pela fiscalizada deveriam ter sido incluídas na base de cálculo das mencionadas contribuições, de acordo com a legislação vigente.

Nesse tema, **quatro** são as irregularidades apuradas pela Fiscalização.

Constatou também a autoridade fiscal que diversas despesas realizadas pela empresa não deveriam ter sido consideradas como base de cálculo para apuração dos créditos de PIS/Cofins, por falta de previsão legal ou expressa vedação.

Nesse tema, **sete** são as denominadas glosas específicas de créditos promovidas pela fiscalização.

O agente fiscal, então, promoveu os lançamentos de ofício para exigir as contribuições sociais recolhidas a menor, identificando no referido Termo de Verificação Fiscal as seguintes infrações, na ordem em que apresentadas:

1. DAS RECEITAS NÃO CONSIDERADAS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

1.1. EXPORTAÇÃO NÃO CONFIRMADA

A Fiscalização analisou todas as exportações realizadas pela contribuinte no 2º e 3º trimestres do ano de 2009, com vistas a confirmar a correta aplicação da não incidência das aludidas contribuições sociais sobre as receitas de exportação.

Segundo o agente fiscal, apenas uma das operações realizadas, consubstanciada na Nota Fiscal nº 14, emitida em 29/09/2009, não poderia ser acolhida, conforme manifestação a seguir:

"53. Na realidade, a documentação comprobatória de exportação não apresentada se refere à Nota Fiscal 14, vendida à Seara Ind e Com de Produtos Agropecuários Ltda, CNPJ 75.739.086/001140, emitida em 29/09/2009.

54. A Nota Fiscal nº 14, emitida em 29/09/2009, não possui todos os requisitos para confirmação da não incidência da tributação na exportação (§2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997). Intimado a comprovar a exportação da venda realizada através da Nota Fiscal 14, a empresa não apresentou quaisquer documentos que comprovassem a efetiva exportação do produto.

55. A mercadoria comercializada, soja em grãos, NCM 12.01.90.00, não está inserida no rol de produtos com alíquota zero da tributação de PIS/ Cofins para as vendas realizadas no mercado interno.

56. Portanto, pelos motivos expostos e pelo não atendimento à legislação sobre a não-incidência da tributação (artigo 6º, inciso III da Lei nº 10.833, foi efetuada a recomposição da base de cálculo da contribuição para o PIS/ Cofins, considerando como receita tributável a operação de venda realizada pela Nota Fiscal 14, emitida em 29/09/2009".

1.2. VENDA DE SOJA E MILHO EM GRÃOS NO MERCADO INTERNO

Informou a autoridade fiscal que, de acordo com a legislação vigente, e com base nas explicações da Nidera Sementes Ltda sobre suas atividades econômicas, não se pode aplicar a suspensão da incidência de PIS/Cofins nas vendas de milho e

soja em grãos efetuadas no mercado interno, no negócio de comercialização de grãos (BGO).

Consignou o autuante, no referido Termo de Verificação Fiscal:

*“79. Para enquadramento como cerealista, nos termos da legislação vigente é imperativo que a pessoa jurídica exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I, parágrafo 1º do art. 3º da IN SRF 660/06. A **própria empresa se manifestou sobre suas atividades e não confirmou o exercício cumulativo das atividades necessárias ao enquadramento como Cerealista.** Cabe ainda observar o Contrato Social da empresa, que em sua Cláusula 3a, item (a) não faz referência às atividades de uma cerealista (item 15).*

80. Na sequência, analisa-se a situação de empresa com atividade agropecuária, segundo as informações prestadas pela própria empresa sobre seu processo de comercialização de grãos (BGO) em diversas respostas oferecidas à fiscalização:

(...)

*81. Pelo disciplinado no parágrafo único do art. 2º da Lei 8.023/1990, com alterações da Lei 9.250 de 1995, a mera intermediação de produtos agrícolas não pode ser entendida como atividade agropecuária. O negócio de comercialização de grãos (BGO), segundo explicações feitas pela empresa acima transcritas, é uma atividade estritamente comercial. **Não pode, portanto, a Nidera Sementes Ltda ser considerada uma pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária no negócio de comercialização de grãos (BGO).***

82. Analisando os lançamentos contábeis que registraram as vendas de soja e milho em grãos ocorridas no mercado interno, obtêm-se as seguintes contas: 4.1.1.02.009 -> Grão Comercial - Milho e 4.1.1.02.010 -> Grão Comercial - Soja. Estas duas contas contábeis estão relacionadas à atividade econômica de comercialização de grãos (BGO), conforme pode ser observado pelo prefixo do identificador de cada lançamento contábil registrado.

83. Importante verificar, ainda, que todas estas vendas de soja e milho em grãos no mercado interno, no negócio de comercialização de grãos (BGO), foram feitas com o CFOP 5102, cuja descrição é Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros. Trata-se, portanto, de revenda de grãos, cuja aplicação da suspensão é expressamente vedada (§ 3º do art. 4º da IN SRF nº 660/2006).

84. Afastada a possibilidade de vendas com suspensão de incidência do PIS/Cofins para a comercialização no mercado interno de milho e soja em grãos (BGO), verifica-se ainda que inexistiu previsão legal 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.

85. Pelo exposto neste tópico e com fundamento no art. 3º da IN SRF nº 660/2006 e do § 3º do art. 4º da IN SRF nº 660/2006, conclui-se que as vendas no mercado interno de soja e milho em grãos, com CFOP das notas fiscais de saída 5102, relativos à atividade econômica de comercialização de grãos (BGO), devem ser tributadas pela contribuição ao PIS e Cofins.

*86. Portanto, efetuou-se a **recomposição da base de cálculo da contribuição ao PIS/Cofins considerando como tributáveis todas as notas fiscais de vendas de milho e soja em grãos com CFOP 5102, negócio BGO, as quais não haviam sido tributadas pela Nidera Sementes Ltda.***

87. Neste ponto cabe uma observação, que não afeta o resultado do lançamento de ofício. Nos registros contábeis da empresa, parte das vendas de milho foram contabilizadas na conta contábil 4.1.1.02.010 -> Grão Comercial - Soja. O acerto da contabilidade foi efetuado posteriormente pela empresa, na apuração dos resultados anuais. Como a tributação de PIS/Cofins sobre a venda de milho e soja em grãos no mercado interno segue a regra geral, esta classificação de conta contábil, inexata para o período fiscalizado, não gera efeitos sobre os valores lançados de ofício.”

1.3. VENDA DE SEMENTES VENCIDAS À USINA CORACI

No que se refere à atividade de produção de sementes, constatou o agente fiscal que a quase totalidade das receitas auferidas pela fiscalizada se enquadrou no regime de tributação à alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, referindo-se a vendas de sementes para plantio e de defensivos praticadas.

Ocorre que a autoridade fiscal identificou que uma fração dessas vendas refere-se a sementes "vencidas", hipótese que não estaria amparada pela legislação como sujeita à tributação à alíquota 0 (zero) das aludidas contribuições sociais, ou sequer hipótese de suspensão da incidência, tendo em vista tratar-se de venda de insumos destinados à produção de álcool pelo adquirente, consoante se verifica pela atividade da compradora - Usina Coraci Destilaria de Álcool Ltda.

Nesse contexto, ressaltou o autuante:

“98. Correto, assim, o **reconhecimento da empresa**, que a tributação do PIS/Cofins deve incidir sobre todas as vendas realizadas à empresa USINA CORACI DESTILARIA DE ÁLCOOL LTDA, CNPJ 51.587.087/0002-67.

99. Portanto, pela falta de previsão legal para aplicação da tributação à alíquota zero, bem como pelo não atendimento aos requisitos legais para aplicação da suspensão da incidência das contribuições ao PIS/Cofins e ainda pelo reconhecimento da necessidade de tributação expressamente manifestado pela empresa, **foi efetuada a recomposição da base de cálculo da contribuição ao PIS/Cofins considerando como tributáveis todas as notas fiscais de vendas à Usina Coraci, que não haviam sido tributadas pela Nidera Sementes Ltda.**”

1.4. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS/REEMBOLSO DE DESPESAS

Constatou a autoridade fiscal que as receitas de prestação de serviços classificadas nas contas contábeis nº. "4.1.1.03.002 - Receitas Serviços - Pesquisa/Desenvolvimento" e nº. "4.1.1.06.006 - Serviços e Corretagens" não foram oferecidas à tributação da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Não obstante a explicação da fiscalizada de que as referidas receitas eram, na realidade, reembolsos de despesas efetuados pela empresa Concórdia Trading BV (companhia do mesmo grupo econômico), o agente fiscal houve por bem promover o lançamento de ofício, conforme manifestação a seguir:

“120. Portanto, por não comprovar o efetivo reembolso de despesas e pela inexistência de previsão legal para a exclusão do reembolso de despesas da base de incidência da tributação para as contribuições ao PIS/Cofins, **efetuou-se a recomposição da base de cálculo da contribuição ao PIS/Cofins considerando como tributáveis todos os lançamentos das contas contábeis 4.1.1.03.002 -> Rec. Servicos - Pesquisa/Desenvolvimento e 4.1.1.06.006 -> Servicos E Corretagens.**”

2. DA GLOSA DOS CRÉDITOS

Após a análise das receitas da fiscalizada que deveriam se submeter à incidência da contribuição para o PIS e da COFINS, o agente fiscal passou a discorrer sobre os créditos dessas contribuições apurados pela empresa, na forma do artigo 3o das Leis nº. 10.637, de 30/12/2002, e nº. 10.833, de 19/12/2003, relativos ao 2º e 3º trimestres do ano de 2009, utilizados tanto para desconto dos débitos dessas contribuições apurados no período, em relação as operações tributadas no mercado interno, quanto para fins de ressarcimento.

Destacou a autoridade fiscal (fls. 1.394/1.396):

“**123.** Inicialmente cabe observar que a empresa solicitou valores de Ressarcimentos de PIS/Cofins para o 2º e 3º trimestres de 2009 informando haver créditos apurados nas operações de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Não Tributada, nos seguintes valores:

PER	Registro	Natureza Crédito	
15736.65199.270709.1.11-9646	27/07/2009	COFINS NC MI	
27004.21601.270709.1.1.10-5567	27/07/2009	PIS/PASEP NC MI	
15315.31248.231009.1.1.10-9428	23/10/2009	PIS/PASEP NC MI	
13085.28680.271009.1.1.11-9553	27/10/2009	COFINS NC MI	

124. Pelo Termo de Intimação Fiscal 01/2013 a empresa foi intimada a apresentar planilha extra-contábil e relação de Notas Fiscais que atestassem inequivocamente a origem e natureza dos créditos pleiteados:

- *Apresentar Memorial de Cálculo ou Demonstrativos, em papel e meio magnético, utilizados para subsidiar a apuração do PIS e da COFINS na sistemática não-cumulativa, de forma que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza dos créditos ora pleiteados, observando o que se segue: a) os Demonstrativos do item anterior devem ser elaborados separadamente para cada tipo de Receita (Tributada no Mercado Interno, Não Tributada no Mercado Interno e de Exportação), assim como no DACON (planilha no formato XLS);*

- *Apresentar em meio magnético e de forma segregada para cada linha das fichas 06A/16A (Mercado Interno) e 06B/16B (Importação) do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON), a relação das Notas Fiscais usadas na apuração dos créditos (consignando, no mínimo, n.º da NF, CNPJ e Nome do Emitente, Data da Emissão, Data da Entrada; Descrição Produto/Serviço, NCM, CFOP e Valor) (planilha no formato XLS);*

(...)

126. A empresa atendeu à intimação, respondendo ao item 12 no prazo solicitado e posteriormente encaminhando mensagem eletrônica em resposta ao item 13.

127. Analisando a documentação apresentada, verificou-se que a base de cálculo dos créditos constantes da planilha extra-contábil e da relação de Notas Fiscais era superior à base de cálculo das informações constantes dos Dacons transmitidos pela empresa. O Termo de Intimação 02/2013 solicitou à empresa a apresentação de Dacons retificadores, sem a transmissão, no que foi prontamente atendido.

128. Assim, visto que durante o procedimento fiscal a empresa pleiteou créditos superiores àqueles constantes dos Dacons ativos nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a análise fiscal dos créditos de PIS/Cofins considerou as planilhas apresentadas pelo contribuinte e os Dacons retificadores não transmitidos, em detrimento às informações dos Dacons ativos.

129. Feitas estas considerações iniciais, passou-se à análise dos créditos pleiteados pela Nidera Sementes Ltda.

130. Como todas as despesas informadas pela Nidera Sementes Ltda estão separadas pelas duas atividades econômicas exercidas pela empresa, produção de sementes (NID) e comercialização de grãos (BGO) (itens 8 a 19), a análise dos créditos pleiteados foi igualmente segregada.

(...)

132. Antes de adentrar nas glosas específicas de créditos de PIS/Cofins que não observaram a legislação vigente, torna-se importante explicar algumas glosas/estornos aplicados em um contexto mais geral sobre as despesas informadas pela empresa, quais sejam:

- Os estornos de créditos relativos às vendas efetuadas com suspensão (inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004; § 2º do art. 3º da IN SRF 660/06);

- A glosa de créditos relativos à atividade de comercial exportadora (§ 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003);

- A glosa de créditos pela ausência de apresentação de documentação comprobatória (art. 76 da IN RFB 1.300/2012)."

Quanto aos **estornos de créditos relativos às vendas efetuadas com suspensão**, promovidos pela Fiscalização, o agente fiscal consignou:

135. As vendas efetuadas no mercado interno pela Nidera Sementes Ltda no negócio de comercialização de grãos (BGO) não foram consideradas como suspensas da incidência da contribuição ao PIS/Cofins, e foram lançadas de ofício. 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.

136. Para as vendas efetuadas no mercado interno pela Nidera Sementes Ltda no negócio de produção de sementes (NID), a empresa comprovou o correto atendimento à legislação vigente para a saída com suspensão da incidência das contribuições ao PIS/Cofins. Entretanto, a empresa não estornou os créditos proporcionalmente às receitas auferidas com suspensão da tributação.

137. Desta forma, no caso dos créditos relativos a insumos da atividade econômica de produção de sementes (NID), agrupados nas rubricas "Bens Utilizados como Insumos" e "Serviços Utilizados como Insumos", deve-se efetuar um estorno

proporcional à receita auferida nas saídas com suspensão da incidência de PIS/Cofins, conforme § 2º do art. 3º da IN SRF 660/06.

138. Assim, após aplicar glosas específicas de créditos por não atenderem à legislação vigente, **do saldo de crédito remanescente** deve-se fazer o estorno proporcional às receitas auferidas com suspensão da incidência de PIS/Cofins na atividade de produção de sementes (NID).

139. Como destacado nas planilhas mensais relativas à tributação incidente sobre as receitas auferidas pela Nidera Sementes Ltda (células com fundo amarelo), apresentadas ao final do tópico "DA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS", item 121, tem-se o seguinte percentual mensal de estorno relativo às receitas auferidas com a suspensão da incidência da contribuição ao PIS/Cofins para a atividade de produção de sementes (NID):

Percentual mensal de créditos a estornar - Vendas com Suspensão (com base na Receita de Vendas Suspensas NID)

(...)

140. Muito importante ressaltar que, caso a empresa instaure o contencioso administrativo e alguma glosa relativa às rubricas "Bens Utilizados como Insumos" e "Serviços Utilizados como Insumos", na atividade de produção de sementes (NID), venha a ser julgada improcedente pelas instâncias julgadoras administrativas, o valor do crédito restabelecido deverá passar pela proporcionalização deste estorno relativo às vendas realizadas com suspensão da incidência de PIS/Cofins."

Já no que tange à **glosa de créditos relativos à atividade de comercial exportadora**, promovida pela Fiscalização, a autoridade fiscal consignou:

"145. Apesar das pessoas jurídicas que realizam operações de exportação não apurarem contribuições a recolher sobre as respectivas receitas auferidas, a legislação permite que sejam apurados créditos referentes às mercadorias, produtos e insumos adquiridos, bem como em relação às despesas e encargos incorridos para o auferimento da receita da exportação (desde que estas receitas, se auferidas no mercado interno, estivessem sujeitas ao regime não-cumulativo), nas mesmas regras, condições e limites aplicáveis aos créditos apurados sobre as receitas auferidas no mercado interno.

146. Para a empresa comercial exportadora, porém, existe vedação legal expressa à apuração dos créditos relativos à Cofins, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, extensiva à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 15, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, como segue:

(...)

147. Destarte, por força do disposto no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, conclui-se que não é permitida a utilização de créditos diretos e indiretos da Contribuição para o PIS e para a Cofins, vinculados às despesas efetuadas por pessoa jurídica comercial exportadora.

(...)

150. Desta forma, a Nidera Sementes Ltda não poderá utilizar créditos de PIS/Cofins relativos às operações de exportação na atividade econômica de comercializações de grãos (BGO), pelo fato de estar enquadrada no conceito de empresa comercial exportadora, como já visto anteriormente (itens 20 a 46).

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

*152. Assim, após aplicar glosas específicas de créditos por não atenderem à legislação vigente, do **saldo de crédito remanescente** deve-se fazer a glosa proporcional às exportações realizadas pela empresa no negócio de comercialização de grãos (BGO).*

153. Como pode ser visto nas planilhas mensais relativas à tributação incidente sobre as receitas auferidas pela Nidera Sementes Ltda (células de cor laranja), apresentadas ao final do tópico "DA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS", item 121, tem-se o seguinte percentual mensal de glosas relativas às exportações realizadas pelo contribuinte como empresa comercial exportadora na atividade de comercialização de grãos (BGO):

Percentual mensal de glosa sobre os créditos de PIS/Cofins - exportações realizadas como empresa comercial exportadora (BGO)

(...).

154. Muito importante ressaltar que, caso a empresa instaure o contencioso administrativo e alguma glosa na atividade de comercialização de grãos (BGO) venha a ser julgada improcedente pelas instâncias julgadoras administrativas, o valor do crédito restabelecido deverá passar pela proporcionalização da glosa relativa às exportações realizadas. Como exemplo, caso uma glosa relativa ao negócio BGO no valor hipotético de R\$ 100,00 para o mês 04/2009 seja restabelecida pelos órgãos julgadores, somente R\$ 3,92 poderão voltar a compor o crédito, como visto na planilha acima."

Por fim, no que se refere à **glosa de créditos pela ausência de apresentação de documentação comprobatória**, a autoridade fiscal ressaltou que durante as análises de cada rubrica de créditos, as notas fiscais não apresentadas pela empresa foram desconsideradas para fins de apuração dos créditos da não-cumulatividade das citadas contribuições, com fundamento no art. 76 da IN RFB 1.300/2012.

Passa, então, o agente fiscal à análise de cada rubrica de crédito para, ao final, promover as denominadas glosas específicas de créditos das mencionadas contribuições sociais.

2.1. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Informou o agente fiscal que, para comprovar as despesas relacionadas a esta rubrica do Dacon, a empresa relacionou 16 notas fiscais, no valor total de R\$ 389.181,53 para o 2º e 3º trimestres de 2009; nas intimações foram solicitadas 6 cópias digitais de notas fiscais para amostragem, perfazendo o valor de R\$ 299.321,18 (76,9% do total); e pela amostragem, a empresa comprovou o correto emprego da legislação tributária relativa aos créditos de PIS/Cofins, não gerando glosas específicas relativas a esta rubrica de créditos.

Não obstante, apesar de não ter sido promovida uma glosa específica para essa rubrica, a autoridade fiscal efetuou o estorno de créditos proporcionalmente à receita auferida na venda de produtos sujeitos à suspensão da incidência de PIS/Cofins para o negócio de produção de sementes (NID), nos termos do § 2º do art. 3º da IN SRF 660/06, que disciplina o inciso II do § 4º do art. 8º e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925/2004.

2.2. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Informou o agente fiscal que, para comprovar as despesas relacionadas a esta rubrica do Dacon, a empresa relacionou 173 notas fiscais, no valor total de R\$ 2.345.276,44 para o 2º e 3º trimestres de 2009; nas intimações foram solicitadas 77 cópias digitais de notas fiscais para amostragem, perfazendo o valor de R\$ 2.238.002,67 (95,4% do total); e no pedido original de crédito, a empresa não havia relacionado nenhum valor de crédito relativo a esta rubrica.

Neste tópico, promoveu a Fiscalização glosas de despesas de serviços utilizados como insumos, referentes à atividade econômica de produção de sementes (**NID**), pelos seguintes motivos, resumidamente:

A) Regularmente intimada a apresentar documentos comprobatórios, a empresa não apresentou 01 (uma) nota fiscal relativa à atividade econômica de produção de sementes (**NID**) para a rubrica "Serviços Utilizados como Insumos", em desconformidade, portanto, com o art. 76 da IN RFB 1.300/2012;

B) Também com relação à atividade econômica de produção de sementes (**NID**), a empresa apresentou 02 (dois) documentos que não se enquadram na legislação fiscal como documentação fiscal válida para fins de comprovação de despesas (art. 76 da IN RFB 1.300/2012 e da Lei nº 9.532/1997, art. 61, § 1º e 81, II), quais sejam: uma Nota de Débito e uma Nota de Despesa.

C) Ainda no que se refere à atividade econômica de produção de sementes (**NID**), a empresa relacionou 15 (quinze) notas fiscais relativas a serviços de Assessoria e Consultoria Ambiental, Seguro de Transporte, Serviços para Imigração, Licença para funcionamento e expedição de Carteira de Motorista, que não se enquadrariam no conceito de insumos para fins de apuração dos créditos de PIS/Cofins, conforme definido pela legislação (inciso II, art. 3 da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 em conjunto com § 5º do art. 8º da IN SRF 404/2004).

Segundo o agente fiscal:

"Das 15 notas fiscais relacionadas, 12 (doze) foram apresentadas pelo contribuinte em resposta a intimação e estão anexas a este procedimento fiscal. As 03 (três) notas fiscais não solicitadas se referem a despesas efetuadas com a pessoa jurídica ASSESSORIA TÉCNICA ATENE S/C LTDA, CNPJ 60.740.172/0001-23, cujo site possui a seguinte informação sobre sua área de atuação: "Atuando no mercado desde 1989, a ATENE Consultoria Jurídica presta serviços de assessoria e consultoria de imigração para pessoas físicas, empresas nacionais e multinacionais" (http://atene.com.br/novo/nossos_servicos.aspx?i=PT, acessado em 20/02/2014)."

D) Também com relação à atividade econômica de produção de sementes (**NID**), o contribuinte relacionou 57 (cinquenta e sete) documentos de pagamentos ao Sindicato dos Trabalhadores na Movimentação de Mercadorias em Geral de Patos de Minas. Destes documentos, 06 (seis) foram amostrados e se encontram anexos ao procedimento fiscal.

De acordo com a autoridade fiscal, (1) existe vedação legal expressa (incisos I e II, do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003) à apuração de créditos sobre o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, assim como sobre a aquisição de serviços não sujeitos ao pagamento das aludidas contribuições; e (2) no presente caso, ficou claramente definido que inexistia prestação de serviços por parte do mencionado sindicato que justifique a geração de créditos a serem utilizados pela interessada; o que houve, tão-somente, foi o repasse de pagamentos a trabalhadores pessoas físicas (os trabalhadores avulsos), por meio do mencionado Sindicato, por força da previsão legal.

E) A autoridade fiscal efetuou o estorno de créditos proporcionalmente à receita auferida na venda de produtos sujeitos à suspensão da incidência de PIS/Cofins para o negócio de produção de sementes (NID), nos termos do § 2º do art. 3º da IN SRF 660/06, que disciplina o inciso II do § 4º do art. 8º e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925/2004.

Já com relação à atividade de comercialização de grãos (BGO), promoveu a Fiscalização glosas de despesas de serviços utilizados como insumos, pelos seguintes motivos, resumidamente:

A) Regularmente intimada a apresentar documentos comprobatórios, a empresa não apresentou 13 (treze) notas fiscais relativas à atividade econômica de comercialização de grãos (BGO) para a rubrica "Serviços Utilizados como Insumos", em desconformidade, portanto, com o art. 76 da IN RFB 1.300/2012;

B) Também com relação à atividade econômica de comercialização de grãos (BGO), a empresa apresentou 01 (um) documento que não se enquadra na legislação fiscal como documentação fiscal válida para fins de comprovação de despesas (art. 76 da IN RFB 1.300/2012 e da Lei nº 9.532/1997, art. 61, § 1º e 81, II), qual seja: uma Nota de Débito.

C) A empresa relacionou 91 (noventa e uma) notas fiscais com a descrição do produto categorizada como "Embarque" no valor total de 2.245.617,66 para a atividade de comercialização de grãos (BGO). Destas notas, 54 (cinquenta e quatro) foram amostradas, perfazendo o valor de R\$ 2.171.052,80 (96,48% do total). Excluídas as 14 (quatorze) notas fiscais já glosadas nos dois tópicos anteriores, restaram 41 notas fiscais a serem analisadas. Quanto às notas apresentadas, o agente fiscal verificou tratar-se de despesas relativas a taxas de embarque, supervisão de embarque, operações portuárias, desembarços aduaneiros, análises de soja para embarque, certificação, laudos.

Segundo a autoridade fiscal, essas despesas são incorridas com vistas a promover as vendas da empresa, logo não dão direito a créditos, por não constituírem serviços que possam ser considerados como aplicados diretamente sobre os produtos em fabricação, mas sim em uma etapa posterior a esta, quando os produtos já estão prontos e destinados à venda, representando, pois, despesas de vendas.

D) Ressaltou, por fim, o agente fiscal que, do saldo de crédito remanescente na rubrica "Serviços Utilizados como Insumos" dever-se-ia fazer a glosa proporcional às exportações realizadas pela empresa, no negócio de comercialização de grãos (BGO). Contudo, como todos os créditos pleiteados pelo contribuinte relacionados à atividade de comercialização de grãos (BGO) não foram considerados, esta glosa não foi realizada.

2.3. DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA E ENERGIA TÉRMICA, INCLUSIVE SOB A FORMA DE VAPOR

Neste tópico, promoveu a Fiscalização glosas de despesas com energia elétrica, referentes tanto à atividade econômica de produção de sementes (NID), como à atividade de comercialização de grãos (BGO), pelos seguintes motivos, resumidamente:

A) Notas fiscais em duplicidade;

B) Documentação não apresentada;

C) Notas fiscais em nome de outro contribuinte, sem contrato de locação apresentado; e

D) Custeio de Iluminação Pública, Juros, Multas e Custo de Disponibilidade: neste item, destacou o agente fiscal que a faculdade de desconto de créditos calculados em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, prevista no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03, não contempla valores que não sejam aqueles relacionados ao consumo.

Já com relação à atividade de comercialização de grãos (**BGO**), ressaltou a autoridade fiscal que, do saldo de crédito remanescente na rubrica "Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor" deve-se fazer a glosa proporcional às exportações realizadas pela empresa, o que foi feito, com fundamento no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

2.4. DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS DE PESSOA JURÍDICA

Neste tópico, promoveu a Fiscalização glosas de despesas de aluguéis de prédios de pessoa jurídica, referentes à atividade econômica de produção de sementes (**NID**), em razão de documentação não apresentada.

Já com relação à atividade de comercialização de grãos (**BGO**), promoveu a Fiscalização glosas de despesas de aluguéis de prédios de pessoa jurídica, pelos seguintes motivos, resumidamente:

- A) Documentação não apresentada;
- B) Aluguéis pagos a pessoa física;
- C) Garantia Locatícia; e
- D) Aluguel de bens móveis – Kartódromo.

Ressaltou também a autoridade fiscal que, do saldo de crédito remanescente na rubrica "Despesas de aluguéis de prédios de pessoa jurídica" deve-se fazer a glosa proporcional às exportações realizadas pela empresa, na atividade de comercialização de grãos (**BGO**), o que foi feito, com fundamento no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

2.5. DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DE PESSOA JURÍDICA

Neste tópico, promoveu a Fiscalização glosas de despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos de pessoa jurídica, referentes tanto à atividade econômica de produção de sementes (**NID**), como à atividade de comercialização de grãos (**BGO**), em razão de documentação não apresentada.

Já com relação à atividade de comercialização de grãos (**BGO**), promoveu a Fiscalização glosas de despesas de aluguéis máquinas e equipamentos de pessoa jurídica, pelos seguintes motivos, resumidamente:

A) Suporte de Informática: neste item, o agente fiscal verificou que os 2 (dois) documentos fiscais apresentados se referem à prestação de serviços de manutenção, consultoria e suporte em equipamentos de informática, que apesar de constituírem despesas necessárias para as empresas em geral, não possuem previsão legal para apuração de créditos das citadas contribuições;

B) Ressaltou também a autoridade fiscal que, do saldo de crédito remanescente na rubrica "Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos de pessoa jurídica" deve-se fazer a glosa proporcional às exportações realizadas pela

empresa, na atividade de comercialização de grãos (**BGO**), o que foi feito, com fundamento no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

2.6. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

Neste tópico, promoveu a Fiscalização glosas de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, referentes à atividade econômica de produção de sementes (**NID**), pelos seguintes motivos, resumidamente:

A) Documentação não apresentada;

B) Duplicidade de Nota Fiscal;

C) Compra de materiais diversos;

D) Fretes sobre Transferências: neste item, informou o agente fiscal que a empresa relacionou 22 (vinte e dois) documentos fiscais categorizados como "FRETES S/ TRANSFERENCIAS" no valor total de R\$ 2.059,38; que, como amostragem, a fiscalização selecionou 03 (três) documentos perfazendo o valor de R\$ 1.463,00 (71% do total); que os documentos fiscais amostrados se referem a transferências de colheiteiras entre estabelecimentos; e que o inciso IX, do artigo 3º da Lei 10.833/2003, que disciplina a despesa de frete passível de apuração de créditos das aludidas contribuições, não relaciona as despesas com frete relativas às transferências entre estabelecimentos;

E) Fretes sobre Consumo;

F) Fretes sobre Devoluções: neste item, informou o agente fiscal que a empresa relacionou 15 (quinze) documentos fiscais categorizados como "FRETES S/ DEVOLUCAO" no valor total de R\$ 27.512,11; e que o inciso IX, do artigo 3º da Lei 10.833/2003, que disciplina a despesa de frete passível de apuração de créditos das aludidas contribuições, não relaciona as despesas com frete relativas a devoluções de mercadorias;

G) Fretes sobre Compras: neste item, informou o agente fiscal que a empresa relacionou 609 (seiscentos e nove) documentos fiscais categorizados como "FRETES S/ COMPRAS" no valor total de R\$ 895.046,52 relativos à atividade econômica de produção de sementes (**NID**); e que o inciso IX, do artigo 3º da Lei 10.833/2003, que disciplina a despesa de frete passível de apuração de créditos das aludidas contribuições, não relaciona as despesas com frete pagas na aquisição de bens.

Já com relação à atividade de comercialização de grãos (**BGO**), promoveu a Fiscalização glosas de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, pelos seguintes motivos, resumidamente:

A) Documentação não apresentada;

B) Duplicidade de Nota Fiscal;

C) Comprovante não é válido como documento fiscal;

D) Saída de Soja de Armazém;

E) Armazém na Importação de Trigo;

F) Fretes sobre compras: neste item, informou o agente fiscal que a empresa relacionou 2.835 (dois mil oitocentos e trinta e cinco) documentos fiscais categorizados como "FRETES S/ COMPRAS" no valor total de R\$ 4.999.408,64 relativos à atividade econômica de comercialização de grãos (BGO); e que o inciso IX, do artigo 3º da Lei 10.833/2003, que disciplina a despesa de frete passível de apuração de créditos das aludidas contribuições, não relaciona as despesas com frete pagas na aquisição de bens;

G) Ressaltou também a autoridade fiscal que, do saldo de crédito remanescente na rubrica "Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda" deve-se fazer a glosa proporcional às exportações realizadas pela empresa, na atividade de comercialização de grãos (BGO), o que foi feito, com fundamento no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

2.7. DESPESAS DE AQUISIÇÃO DE BENS PARA O IMOBILIZADO

Neste tópico, promoveu a Fiscalização glosas de despesas de aquisição de bens para o imobilizado, referentes à atividade econômica de produção de sementes (NID), pelos seguintes motivos, resumidamente:

- A) Documentação não apresentada;
- B) Duplicidade de Nota Fiscal; e
- C) Nota Fiscal de Importação.

II. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração em 27/03/2014, e irressignada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1.386/1.482, em 11/04/2014, por meio da qual oferece, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa.

DAS PRELIMINARES

1. Da preliminar de inobservância do regime jurídico-tributário das contribuições sociais

Sustenta a impugnante que o lançamento fiscal é nulo de pleno direito na medida em que desrespeita frontalmente as disposições da legislação tributária vigente, não somente no que concerne à legislação de regência das aludidas contribuições, mas e principalmente em razão do desrespeito às normas para a prática do ato do lançamento de ofício.

Assevera que não só o agente fiscal lançou débitos a título das citadas contribuições sobre vendas que estavam efetivamente adstritas ao regime da Lei nº. 10.925/04, mas também porque 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, sobretudo no negócio denominado como "NID", relativo à produção e venda de sementes.

Aduz que a autoridade fiscal, quando desconsiderou determinadas receitas auferidas pela impugnante, fez retroagir à data da suposta ocorrência dos fatos geradores as mesmas normas administrativas que sequer existiam na época, sob o argumento de que tais modificações teriam cunho "interpretativo", em flagrante afronta não só ao quanto disposto no artigo 144 do CTN, mas também ao quanto disposto no parágrafo único do artigo 100 do mesmo Código.

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

Nesse item, para sustentar a apontada nulidade, a suplicante desenvolve o seguinte raciocínio:

“(...) É dizer, caso se admita que as operações com grãos (BGO) praticadas pela Impugnante 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, dever-se-iam ser calculados os créditos a estas vinculados, nos exatos os termos dos artigos 3º das mesmas Leis, pela alíquota 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 boa parte da autuação fiscal, conforme item IV.3 e seguintes, abaixo.

Entretanto, Nobre Julgador, ao contrário do que ele mesmo apontou como base de seu ato de lançamento, além de ignorar a questão dos créditos estornados, confunde-se o i. Agente Fiscal ao determinar, em relação às vendas efetuadas no mercado interno pela Impugnante no negócio de produção de sementes (NID), no item 136, que "entretanto, a empresa não estornou os créditos proporcionalmente às receitas auferidas com suspensão da tributação", concluindo que "desta forma, no caso dos créditos relativos a insumos da atividade econômica de produção de sementes (NID), agrupados nas rubricas 'Bens Utilizados como Insumos' e 'Serviços Utilizados como Insumos', deve-se efetuar um estorno proporcional à receita auferida nas saídas com suspensão da incidência de PIS/Cofins, conforme § 2º do art. 3º da IN SRF 660/06".

Ocorre que as sementes produzidas pela Impugnante estão sujeitas à alíquota zero, nos termos do artigo 1º, inciso III, da Lei nº. 10.925/04, e não ao regime de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS previsto no artigo 9º da mesma Lei, para o qual não é exigido o estorno dos créditos apurados e vinculados a estas receitas, erro grosseiro da d. Fiscalização que, além de alterar critérios jurídicos em relação ao mesmo fato gerador e no mesmo procedimento administrativo, implicou o lançamento de valores indevidos conforme item IV.3 e seguintes, abaixo.

Sendo assim, não pode prosperar um lançamento (procedimento administrativo) em que dois atos subsequentes praticados sob a mesma rubrica e tendo por base os mesmos objetos têm consequências jurídicas distintas e contraditórias, bem como, em ambos os casos, prejudiciais à Impugnante, pois visam exigir contribuições sociais sobre vendas de sementes (NID) no mercado interno, de um lado atribuindo-as um regime jurídico para fins de cálculo (lançamento) das contribuições incidentes sobre a receita bruta e, em um segundo momento (no mesmo processo V logo em seguida), não reconhecendo o respectivo direito ao creditamento por parte da Impugnante. (...)”

3. Da nulidade dos autos de infração por violação às regras do art. 149, V, do CTN

Alega a impugnante que a autoridade fiscal, após longo procedimento de fiscalização das operações praticadas pela empresa na produção e comercialização de sementes (NID) e grãos (BGO), limitou-se a adotar presunções no que tange aos elementos caracterizadores da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais ora lançadas, bem como em relação à sua escrituração fiscal e contábil, sem contudo, comprovar item a item o porquê da adoção de cada um dos critérios na prática do ato, em flagrante ofensa ao art. 149 do CTN.

DO MÉRITO

1. DAS RECEITAS NÃO CONSIDERADAS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

1.1. EXPORTAÇÃO NÃO CONFIRMADA

Assevera a suplicante que a mencionada Nota Fiscal n°. 14 foi por ela emitida com o Código Fiscal de Operações e de Prestações ("CFOP") n°. 6.502, destinado justamente à "remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação.

Aduz que não se verifica na sua escrita fiscal (Livro Registro de Entradas) o registro de qualquer Nota Fiscal emitida com o CFOP n°. 2.504 e que corresponda às mesmas quantidades/valores da Nota Fiscal n°. 14, nos 180 (cento e oitenta) dias imediatamente posteriores à sua emissão, pelo que também se pode comprovar a efetiva exportação destes produtos, posto que não foram devolvidos pelo destinatário no prazo legal para embarque das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação.

Ressalta que, ainda que ao agente fiscal não fosse suficiente a prova colhida da própria escrita fiscal da empresa, exigir-se da impugnante a apresentação do respectivo Memorando de Exportação é absolutamente incabível, posto que na qualidade de empresa produtora/fornecedora de produtos agrícolas, esta tem por responsabilidade tão somente emitir a Nota Fiscal competente para dar suporte às mercadorias remetidas, utilizando-se para isso do respectivo CFOP indicado para a operação a ser praticada.

Assevera que a efetiva exportação das mercadorias no prazo legal é de inteira e exclusiva responsabilidade do adquirente (empresa comercial exportadora), não podendo a impugnante ser punida por eventual descumprimento da legislação por parte de terceiro, principalmente por se tratar de obrigação meramente acessória, sendo facultado ao agente fiscal intimar o destinatário das mercadorias, de forma a apresentá-lo.

1.2. VENDA DE SOJA E MILHO EM GRÃOS NO MERCADO INTERNO

Neste item, que envolve o exame do regime de suspensão da incidência das mencionadas contribuições sociais, a impugnante apresenta inicialmente a seguinte argumentação:

*"(...) Ora, Nobre Julgador, novamente se verificam argumentos contraditórios em relação à sistemática de suspensão da incidência das contribuições sociais em comento aplicável às atividades da Impugnante, alegados ao bel-prazer do i. Agente Fiscal: no item 136 do Termo de Verificação Fiscal, afirmou o i. Agente Fiscal que "para as vendas efetuadas no mercado interno pela Nidera Sementes Ltda. no negócio de produção de sementes (NID). a empresa comprovou o correto atendimento à legislação vigente para a saída com **suspensão** da incidência das contribuições ao PIS/Cofins" (grifamos), quando em verdade, conforme acima destacado, as operações relativas a tal negócio (sementes - "NID") sujeitam-se à **alíquota zero**.*

*Em contrapartida, no item imediatamente anterior do Termo de Verificação Fiscal, o i. Agente Fiscal já havia afirmado que "as vendas efetuadas no mercado interno pela Nidera Sementes Ltda. no negócio de comercialização de grãos (BGO) **não foram consideradas como suspensas** da incidência da contribuição ao PIS/Cofins e foram lançadas de ofício" (grifamos).*

*Afinal, o que teria mudado? Por que para o i. Agente Fiscal, no negócio de sementes (NID - sujeito à alíquota zero dessas contribuições sociais), a Impugnante teria comprovado "o correto atendimento à legislação vigente para a saída com suspensão da incidência", nos moldes do artigo 9º da Lei nº. 10.925/04, e no negócio de grãos (BGO), conduzido pela mesma empresa Impugnante, o mesmo dispositivo não seria a ela aplicado? Seria uma forma transversa de cobrar créditos tributários de contribuições sociais supostamente devidas pela Impugnante de forma **DUPLICADA?**"*

Assevera, a seguir, que, inobstante a vedação trazida a partir de 14 de dezembro de 2009, pelas alterações promovidas na IN SRF nº 660/06 pela IN RFB nº. 977/09, o artigo 9º da Lei nº. 10.925/04, que instituiu e atualmente dispõe sobre o regime de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, não traz qualquer restrição ao benefício legal em comento, sendo ilegal não somente a própria restrição instituída por norma administrativa (art. 19 da IN RFB nº. 977/09), como também a tentativa de aplicação retroativa, disposta no artigo 22 da mesma norma administrativa.

Aduz que, pelo princípio constitucional da legalidade estrita, em matéria tributária, a norma administrativa - no caso, a IN RFB nº. 977/09 - não poderá, a pretexto de regulamentar a Lei, restringir benefícios fiscais concedidos por mencionada Lei.

Sustenta, por fim, que, ainda que se admita a vigência retroativa do comando inserido pela IN RFB nº. 977/09 - o qual fundamentou a descon sideração das operações realizadas com suspensão dessas contribuições sociais por parte do agente fiscal - não poderia o autor do feito imputar à impugnante multa punitiva, posto que em manifesta contrariedade ao disposto no artigo 106, inciso I do CTN.

1.3. VENDA DE SEMENTES VENCIDAS À USINA CORACI

Neste item, não trouxe a suplicante contestação específica ao trabalho fiscal.

1.4. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS/REEMBOLSO DE DESPESAS

Quanto a este item, ressalta a impugnante que, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº. 01/2013, informou que "*os lançamentos são contra cliente no exterior - Concórdia Trading BV e refere-se a reembolso desta empresa realizada no Brasil e pagas pela Nidera Sementes Ltda*"; já com relação aos lançamentos da conta contábil "4.1.1.06.006 - Serviços e Corretagens", informou que "*todos os lançamentos são contra o cliente no exterior - Concórdia Trading B V e refere-se a serviços prestados para importação/exportação de produtos realizados no Brasil e pagas pela Nidera Sementes Ltda*".

Assevera que as "Notas de Reembolso", 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 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 impugnante.

Afirma também que as "Notas de Débitos" são instrumento hábil para a contabilização de despesas (e receitas) relativas a reembolsos de despesas.

Aduz que, 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.

Após trazer à colação diversos julgados administrativos e judiciais sobre o tema, conclui que os valores recebidos a título de "Reembolso de Despesas" não se confundem com receitas auferidas pelo contribuinte, devendo este, para tanto, demonstrar: (i) que as despesas foram efetivamente suportadas; (ii) que as despesas são decorrentes da parcela de serviços compartilhados por empresas do mesmo grupo econômico; (iii) a efetiva utilização e essencialidade dessas despesas para o terceiro que as reembolsou; e, (iv) a segregação desses reembolsos das demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ressalta, por fim, que a empresa cercou-se de todas as cautelas para evidenciar que os ingressos a débito na conta contábil 4.1.1.03.002 não constituem ingresso de novas receitas e, portanto, não se encontram atingidos pela hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

2. DA GLOSA DOS CRÉDITOS

2.1. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Neste item, ressaltando que as sementes produzidas estão sujeitas à alíquota zero, insurgiu-se a impugnante quanto ao procedimento fiscal que efetuou o estorno de créditos proporcionalmente à receita auferida na venda de produtos sujeitos à suspensão da incidência de PIS/Cofins para o negócio de produção de sementes (NID).

2.2. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Sustenta a impugnante que a Fiscalização conferiu interpretação restritiva ao conceito de "insumo" para fins de creditamento das aludidas contribuições, de acordo com o entendimento exposto apenas pelas IN RFB nº. 247/02 e nº. 404/04.

Alega que esta limitação (não prevista em lei) do conceito de insumo, mostra-se inconstitucional, na medida em que qualquer restrição ao direito ao crédito implicaria o alargamento indevido da base de cálculo das contribuições sociais e, conseqüentemente, o aumento de tributos sem lei que o estabeleça.

Aduz que o E. CARF tem adotado posicionamento mais abrangente, firmando o entendimento de que na conceituação do termo "insumo" deve-se considerar a essencialidade do bem ou serviço à atividade produtiva da empresa, bem como sua integração ao custo dos produtos e/ou serviços vendidos - de forma contábil e não necessariamente "física". Cita precedentes administrativos e judiciais.

Conclui que, no presente caso, não se pode deixar de considerar a essencialidade dos gastos incorridos pela impugnante na contratação, por exemplo, do serviço de Assessoria e Consultoria Ambiental, indispensável ao processo de produção de sementes (NID) e, tampouco, das despesas portuárias em geral, necessárias ao embarque dos grãos por ela comercializados e destinados à exportação para o exterior do país.

Ainda quanto a este item, ressaltando que as sementes produzidas estão sujeitas à alíquota zero, insurgiu-se a impugnante quanto ao procedimento fiscal que efetuou o estorno de créditos proporcionalmente à receita auferida na venda de produtos sujeitos à suspensão da incidência de PIS/Cofins para o negócio de produção de sementes (NID).

2.3. DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA E ENERGIA TÉRMICA, INCLUSIVE SOB A FORMA DE VAPOR

Sustenta a impugnante que a interpretação restritiva adotada pela Fiscalização novamente não encontra amparo legal, na medida em que o artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/03 autorizaria o desconto do crédito em relação a toda e qualquer energia elétrica consumida pelos estabelecimentos da pessoa jurídica, sem fazer qualquer distinção em relação a sua aplicação, conforme desejou o agente fiscal. Cita precedentes administrativos.

Ainda quanto a este item, insurgiu-se a impugnante quanto ao procedimento fiscal que procedeu à glosa proporcional às exportações realizadas pela empresa, no negócio de comercialização de grãos (BGO).

Nesse tema, ressalta que, 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.

Assevera que, ao contrário das próprias mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, os serviços acessórios contratados pela Impugnante 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 e da COFINS, motivo pelo qual, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas, sob pena de incidência em cascata e "exportação de tributos" para o exterior do país, ferindo a competitividade das commodities brasileiras em relação aos similares estrangeiros.

Conclui que a impossibilidade de aproveitamento de créditos relativos à atividade das empresas comerciais exportadoras aplica-se tão somente às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, não se estendendo às demais aquisições procedidas pelas *tradings companies* na consecução de sua atividade comercial, tais como o frete e a armazenagem pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, nas operações de venda da Impugnante, como ocorreu no caso presente.

2.4. DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS DE PESSOA JURÍDICA

Neste item, não trouxe a suplicante contestação específica ao trabalho fiscal.

Contudo, insurgiu-se a impugnante quanto ao procedimento fiscal que procedeu à glosa proporcional às exportações realizadas pela empresa, no negócio de comercialização de grãos (BGO).

Nesse tema, ressalta que, 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.

Assevera que, ao contrário das próprias mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, os serviços acessórios contratados pela Impugnante 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 e da COFINS, motivo pelo qual, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas, sob pena de incidência em cascata e "exportação de tributos" para o exterior do país, ferindo a competitividade das commodities brasileiras em relação aos similares estrangeiros.

Conclui que a impossibilidade de aproveitamento de créditos relativos à atividade das empresas comerciais exportadoras aplica-se tão somente às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, não se estendendo às demais aquisições procedidas pelas *tradings companies* na consecução de sua atividade comercial.

2.5. DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DE PESSOA JURÍDICA

Alega que, embora tenha sido lançada no DACON sob a rubrica "Despesas de Aluguéis de Maquinas e Equipamentos de PJ", refere-se a duas notas de pagamento de serviços de manutenção, consultoria e suporte em equipamentos de informática.

Aduz que tais despesas não podem ser desconsiderada para fins de creditamento das mencionadas contribuições, na medida em que se caracterizam como pagamento de serviço empregado diretamente no processo produtivo da impugnante e que, portanto, deverá ser considerado como "insumo".

Ressalta que o processo de produção de sementes desenvolvido pela empresa é iniciado com a fase de pesquisa nos laboratórios, onde são realizados testes e acompanhamento da evolução das sementes, visando o melhoramento dos produtos a serem posteriormente comercializados pela impugnante.

Assevera que os computadores e programas de *softwares* desenvolvidos especificamente para tais pesquisas constituem ferramentas indispensáveis ao processo produtivo iniciado nos referidos laboratórios, razão pela qual os serviços de manutenção e de suporte não poderiam ser considerados de outra forma senão como verdadeiros insumos para a atividade econômica desempenhada pela Impugnante, gerando direito ao crédito.

Ainda quanto a este item, insurgiu-se a impugnante quanto ao procedimento fiscal que procedeu à glosa proporcional às exportações realizadas pela empresa, no negócio de comercialização de grãos (BGO).

Nesse tema, ressalta que, 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.

Assevera que, ao contrário das próprias mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, os serviços acessórios contratados pela Impugnante 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 e da COFINS, motivo pelo qual, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas, sob pena de incidência em cascata e "exportação de tributos" para o exterior do país, ferindo a competitividade das commodities brasileiras em relação aos similares estrangeiros.

Conclui que a impossibilidade de aproveitamento de créditos relativos à atividade das empresas comerciais exportadoras aplica-se tão somente às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, não se estendendo às demais aquisições procedidas pelas *tradings companies* na consecução de sua atividade comercial.

2.6. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

Ressalta a impugnante que a Fiscalização realizou a glosa do crédito apropriado em decorrência das despesas incorridas com a transferência de colheiteiras entre os seus estabelecimentos, sob o fundamento de que o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 permitiria o creditamento tão-somente em relação ao frete na operação de venda.

Sustenta, todavia, que, em se tratando as colheiteiras de maquinário indispensável à fase produtiva do cultivo de sementes, o frete pago para o seu transporte deveria ser apropriado como crédito, pela aplicação conjunta do inciso IX com o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. Cita precedentes do CARF.

Insurge-se também a impugnante no que se refere à glosa efetuada em relação às despesas incorridas com fretes sobre devoluções e fretes sobre compras.

Alega que, embora o artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 autorize o crédito de despesas com fretes nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, a própria Receita Federal tem manifestado em diversas oportunidades o entendimento de também ser possível o direito a crédito sobre o frete na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos no mercado interno e na importação, dessa vez com fundamento no inciso II do mesmo artigo. Cita precedente administrativo.

Ainda quanto a este item, insurgiu-se a impugnante quanto ao procedimento fiscal que procedeu à glosa proporcional às exportações realizadas pela empresa, no negócio de comercialização de grãos (BGO).

Nesse tema, ressalta que, 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.

Assevera que, ao contrário das próprias mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, os serviços acessórios contratados pela Impugnante 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 e da COFINS, motivo pelo qual, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas, sob pena de incidência em cascata e "exportação de tributos" para o exterior do país, ferindo a competitividade das commodities brasileiras em relação aos similares estrangeiros.

Conclui que a impossibilidade de aproveitamento de créditos relativos à atividade das empresas comerciais exportadoras aplica-se tão somente às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, não se estendendo às demais aquisições procedidas pelas *tradings companies* na consecução de sua atividade comercial, tais como o frete e a armazenagem pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, nas operações de venda da Impugnante, como ocorreu no caso presente.

2.7. DESPESAS DE AQUISIÇÃO DE BENS PARA O IMOBILIZADO

Neste item, não trouxe a suplicante contestação específica ao trabalho fiscal.

DO PEDIDO

Pede a conversão do julgamento em diligência. Formula quesitos.

Pede o provimento integral da impugnação e o consequente cancelamento dos autos de infração.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por rejeitar as preliminares suscitadas pelo contribuinte em sua impugnação, e, no mérito, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário constituído em sua integralidade, conforme decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. COMPETÊNCIA.

A apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, qual seja o controle da legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais às normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de diligência quando o contribuinte não logra demonstrar a sua necessidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

EXPORTAÇÃO DIRETA OU INDIRETA. NÃO INCIDÊNCIA.

Estão fora do campo de incidência da contribuição para o PIS e da Cofins as receitas de exportação de bens realizadas direta ou indiretamente, via empresa comercial exportadora, desde que comprovadas por meio de documentação hábil.

REGIME DE SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA.

Não se aplica o regime da suspensão da incidência de PIS/Cofins nas vendas de milho e soja em grãos efetuadas no mercado interno porque, no caso, a pessoa jurídica não é cerealista nem exerce atividade agropecuária, conforme definida pela legislação, mas, sim, mera revendedora de mercadorias adquiridas de terceiros.

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Para a empresa comercial exportadora existe vedação legal expressa à apuração dos créditos relativos à Cofins e à contribuição para o PIS.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. VEDAÇÕES. LIMITES ESTABELECIDOS EM LEI.

As Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, com as alterações posteriores, e legislação complementar estabelecem os limites e condições para que a pessoa jurídica possa descontar créditos de contribuição para o PIS e de Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de apuração de créditos de Cofins, consideram-se insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, bem como os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS o decidido em relação à Cofins exigida de ofício a partir da mesma matéria fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 05/02/2015 (vide termo de ciência por abertura de mensagem à fl. 3560 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs em 05/03/2015 Recurso Voluntário (fls. 3562/3728), através do qual requereu:

(i) reconhecimento da nulidade da decisão recorrida em função da ausência de fundamentação no que tange a: (a) inobservância do regime jurídico

tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas no ato de lançamento de ofício (item II.1.1.1), (b) da impossibilidade de adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício (item II 1.1.2), (c) da nulidade dos AI devido à violação às regras do lançamento de ofício (artigo 149, inciso V do CTN – item II.1.1.3), (d) inexistência de decisão expressa quanto ao cancelamento da multa punitiva imposta com fundamento na IN RFB nº 977/09 (item II.1.2.1), (e) inexistência de decisão expressa quanto ao reconhecimento dos créditos não vinculados à receita com suspensão da incidência tributária de ofício nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/2003 (item II.1.2.2), (f) violação à ampla defesa e ao contraditório em razão do indeferimento da realização da diligência fiscal (artigo 5º, inciso I, V da CF/88 – item II.2);

(ii) em relação ao mérito, que seja julgado integralmente procedente o Recurso Voluntário afastando integralmente os valores de PIS/Pasep e de COFINS, juros de mora e multa de ofício;

(iii) caso não seja suspensa a cobrança em relação à Contribuição para PIS/Pasep o contribuinte requer o reconhecimento do direito ao crédito vinculado a essas receitas pela alíquota 9,25% conforme demonstrativo elaborado pela recorrente (fls. 1.646/1.972 – item IV.3.3 da Impugnação);

(iv) requer em qualquer hipótese o afastamento da multa punitiva de 75% haja vista a vedação constante nos artigos 106, inciso I, e 100, parágrafo único, ambos do CTN, ante à irretroatividade da legislação para fins de aplicação de penalidades.

Os autos, então, vieram-se conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

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

Consoante acima indicado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 3562/3728), através do qual requereu:

- (i) reconhecimento da nulidade da decisão recorrida em função da ausência de fundamentação no que tange à: (a) inobservância do regime jurídico tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas no ato de lançamento de ofício (item II.1.1.1), (b) impossibilidade de adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício (item II 1.1.2), (c) nulidade dos AI devido à violação às regras do lançamento de ofício (artigo 149, inciso V do CTN – item II.1.1.3), (d) inexistência de decisão expressa quanto ao cancelamento da multa punitiva imposta com fundamento na IN RFB nº 977/09 (item II.1.2.1), (e) inexistência de decisão expressa quanto ao reconhecimento dos créditos não vinculados à receita com suspensão da incidência tributária de ofício nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/2003 (item II.1.2.2), (f) violação à ampla defesa e ao contraditório em razão do indeferimento da realização da diligência fiscal (artigo 5º, inciso I, V da CF/88 – item II.2);
- (ii) em relação ao mérito, que seja julgado integralmente procedente o Recurso Voluntário afastando integralmente os valores de PIS/Pasep e de COFINS, juros de mora e multa de ofício;
- (iii) caso não seja suspensa a cobrança em relação à Contribuição para PIS/Pasep o contribuinte requer o reconhecimento do direito ao crédito vinculado a essas receitas pela alíquota 9,25% conforme demonstrativo elaborado pela recorrente (fls. 1.646/1.972 – item IV.3.3 da Impugnação);
- (iv) requer em qualquer hipótese o afastamento da multa punitiva de 75% haja vista a vedação constante nos artigos 106, inciso I, e 100, parágrafo único, ambos do CTN, ante à irretroatividade da legislação para fins de aplicação de penalidades.

Passarei, então, à análise do tópico de nulidade da decisão recorrida, por considerá-lo prejudicial à análise meritória da presente contenda.

1. Reconhecimento da nulidade da decisão recorrida em função da ausência de fundamentação no que tange à: (a) inobservância do regime jurídico tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas no ato de lançamento de ofício (item II.1.1.1), (b) impossibilidade de adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício (item II 1.1.2), (c) nulidade dos AI devido

à violação às regras do lançamento de ofício (artigo 149, inciso V do CTN – item II.1.1.3), (d) inexistência de decisão expressa quanto ao cancelamento da multa punitiva imposta com fundamento na IN RFB nº 977/09 (item II.1.2.1), (e) inexistência de decisão expressa quanto ao reconhecimento dos créditos da não vinculados à receita com suspensão da incidência tributária de ofício nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/2003 (item II.1.2.2), (f) violação à ampla defesa e ao contraditório em razão do indeferimento da realização da diligência fiscal (artigo 5º, inciso I,V da CF/88 – item II.2

Em resumo, a Recorrente alega em seu Recurso Voluntário que a decisão recorrida seria nula, visto que teria deixado de analisar vários argumentos trazidos pela mesma em sua impugnação, seja em sede de preliminares, seja em sede do mérito da contenda em questão.

Em sua impugnação, apresentou a Recorrente os seguintes tópicos em sede de preliminar: (a) inobservância do regime jurídico tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas no ato de lançamento de ofício (item II.1.1.1), (b) impossibilidade de adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício (item II 1.1.2), (c) nulidade dos AI devido à violação às regras do lançamento de ofício (artigo 149, inciso V do CTN – item II.1.1.3).

Ao analisar ditos argumentos preliminares, assim se manifestou a DRJ:

DAS PRELIMINARES

1. Da preliminar de inobservância do regime jurídico-tributário das contribuições sociais

As questões suscitadas pela impugnante a esse título não são matérias que devam ser decididas em sede de preliminar, pois se confundem com o mérito.

Com efeito, a alegação de que o lançamento fiscal desrespeita as disposições da legislação tributária vigente, ao desenquadrar regimes de incidência dessas contribuições e promover certas glosas de créditos, deve ser examinada no contexto do mérito da defesa.

No mesmo sentido, a alegação de que uma parte da exigência fiscal teria afrontado os art. 100 e 144 do CTN.

Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

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

As questões suscitadas pela impugnante a esse título não são matérias que devam ser decididas em sede de preliminar, pois se confundem com o mérito.

À toda evidência deve ser examinada no contexto do mérito da defesa a alegação da impugnante de que “(...) não pode prosperar um lançamento (procedimento administrativo) em que dois atos subsequentes praticados sob a mesma rubrica e tendo por base os mesmos objetos têm consequências jurídicas distintas e contraditórias, bem como, em ambos os casos, prejudiciais à Impugnante, pois visam exigir contribuições sociais sobre vendas de sementes (NID) no mercado interno, de um lado atribuindo-as um regime jurídico para fins de cálculo (lançamento) das contribuições incidentes sobre a receita bruta e, em um segundo momento (no mesmo processo V logo em seguida), não reconhecendo o respectivo direito ao creditamento por parte da Impugnante.”

Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

3. Da nulidade dos autos de infração por violação às regras do art. 149, V, do CTN

A alegação de que o lançamento fiscal limitou-se a adotar presunções, no que tange aos elementos caracterizadores da ocorrência do fato gerador das aludidas contribuições sociais, deve ser examinada no contexto do mérito da defesa.

Isso porque, no caso, somente quando do exame do mérito do lançamento será possível se concluir se restou comprovada (ou não) ação ou omissão do sujeito passivo, de que trata o art. 149, V, do CTN.

De todo modo, no presente momento, o caso retrata situação que se encontra alcançada pelo art. 145, I, do mesmo Código, na medida em que o lançamento cientificado ao sujeito passivo foi tempestivamente impugnado.

Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

Quanto ao primeiro argumento apresentado (inobservância do regime jurídico-tributário das contribuições sociais), entendo que não há omissão no Acórdão recorrido. Ao analisar este argumento, a DRJ entendeu que "As questões suscitadas pela impugnante a esse título não são matérias que devam ser decididas em sede de preliminar, pois se confundem com o mérito". De outro norte, ao analisar o mérito da contenda em si, e tendo a DRJ naquela oportunidade concluído que a fiscalização observou corretamente o regime jurídico-tributário das contribuições sociais, findou por tratar deste tópico preliminar. Não há, portanto, que se falar em nulidade da decisão recorrida sob este fundamento.

No que tange ao segundo argumento apresentado (impossibilidade de adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício), siga no mesmo sentido: não há que se falar em nulidade da decisão recorrida. A DRJ pronunciou-se expressamente no sentido de que "À toda evidência deve ser examinada no contexto do mérito da defesa a alegação da impugnante". E assim o fez ao analisar o mérito da contenda. Destaque-se, inclusive, que o próprio contribuinte reconhece em seu Recurso Voluntário que a DRJ tratou sobre o tema, ainda que na sua visão de forma equivocada. É o que se extrai da transcrição a seguir, extraída da fl. 3573 do Recurso Voluntário:

É evidente, portanto, a confusão realizada pelo i. Agente Fiscal em seu Termo de Verificação Fiscal que, desse modo, acabou por tratar situações fáticas idênticas de forma absolutamente oposta, no momento de aplicação da lei e do lançamento de ofício de obrigação tributária principal, confusão essa, *data venia*, novamente verificada no voto do i. Relator da DRJ/BSB, que em primeiro momento afirma que "*não se pode aplicar a suspensão da incidência de PIS/Cofins nas vendas de milho e soja em grãos efetuadas no mercado interno*" (fls. 3.526), para justificar a suposta tributação dessas receitas por parte da Recorrente, para na sequência aduzir, a pretexto de corroborar a glosa de créditos perpetrada pelo i. Agente Fiscal, às fls. 3.532, que "*há também uma parcela sujeita ao regime de suspensão da incidência de PIS/Pasep, de acordo com o contabilizado pela própria contribuinte e acolhida pelo agente fiscal*".

Se o contribuinte discorda dos fundamentos ali apresentados, este é um tema que deverá ser analisado quando da análise meritória do Recurso Voluntário, não representando nulidade da decisão recorrida.

Por último, quanto ao terceiro argumento (nulidade dos autos de infração por violação às regras do art. 149, V, do CTN), entendo que tampouco assiste razão ao contribuinte. Neste particular, ainda que entendendo que os argumentos trazidos pelo contribuinte se confundiam com o mérito da demanda, manifestou-se a DRJ expressamente sobre o tema ao assim dispor: "De todo modo, no presente momento, o caso retrata situação que se encontra alcançada pelo art. 145, I, do mesmo Código, na medida em que o lançamento cientificado ao sujeito passivo foi tempestivamente impugnado". Em outras palavras, entendeu o julgador que não havia que se falar em nulidade do auto de infração, e que eventual discordância quanto aos fundamentos ali constantes poderiam ser apresentadas em sede de impugnação administrativa. Concorro com a decisão da DRJ em tal caso, pelo que afastado o argumento de nulidade do contribuinte.

Em seguida, já acerca do mérito da contenda, alega a Recorrente que a decisão da DRJ seria nula visto que teria deixado de decidir expressamente quanto ao cancelamento da multa punitiva imposta com fundamento na IN RFB 977/09 (item II.1.2.1). Ocorre que, ao analisar a decisão da DRJ, verifica-se que houve expressa e minuciosa manifestação daquela instância julgadora sobre o tema em questão. É o que se verifica da transcrição a seguir:

Aduziu a impugnante que, inobstante a vedação trazida a partir de 14 de dezembro de 2009, pelas alterações promovidas na IN SRF nº 660/06 pela IN RFB nº. 977/09, o artigo 9º da Lei nº. 10.925/04, que instituiu e atualmente dispõe sobre o regime de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, não traz qualquer restrição ao benefício legal em comento, sendo ilegal não somente a própria restrição instituída por norma administrativa (art. 19 da IN RFB nº. 977/09), como também a tentativa de aplicação retroativa, disposta no artigo 22 da mesma norma administrativa.

Concluiu que, pelo princípio constitucional da legalidade estrita, em matéria tributária, a norma administrativa - no caso, a IN RFB nº. 977/09 - não poderia, a pretexto de regulamentar a Lei, restringir benefícios fiscais concedidos por mencionada Lei.

Não assiste razão à suplicante.

(...)

Constata-se que as alterações introduzidas foram no sentido de clarear as situações de aplicação e vedação da suspensão de incidência do PIS/Cofins, sendo que o art. 11, que trata da produção de efeitos, não sofreu modificações. Assim, desde 4 de abril de 2006, é vedada a aplicação da suspensão quando a aquisição for destinada à revenda.

(...).

Nesse cenário, cabe ressaltar, por fim, três importantes aspectos.

O primeiro é que a citada Instrução Normativa, ao regulamentar a mencionada Lei, o fez em consonância com normas já existentes na legislação tributária, de maneira a disciplinar em um único ato administrativo toda a matéria.

O segundo aspecto que também merece ser destacado é que a norma insere no artigo 9º da Lei nº. 10.925/04 autoriza, *per si*, a nossa conclusão no presente caso, ou, de outra forma, a regulamentação da referida Lei, pela IN SRF nº 660/06, permite concluir quais os requisitos necessários para que a venda de produtos, como os da fiscalizada, ocorra com a suspensão das mencionadas contribuições.

Portanto, para o presente caso, diferentemente do que sustentou a suplicante, as alterações promovidas na IN SRF nº 660/06 pela IN RFB nº. 977/09, no artigo 9º da Lei nº. 10.925/04, não havendo que se falar em tentativa de aplicação retroativa de norma administrativa.

Por último, é oportuno lembrar que não podem ser conhecidas as alegações da impugnante no sentido de que a presente exigência tributária violaria o princípio constitucional da legalidade estrita, entre outros princípios.

Com efeito, a apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, qual seja o controle da legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais às normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Está fora de seu alcance, portanto, o debate sobre aspectos da constitucionalidade ou da legalidade da legislação, uma vez que o controle da constitucionalidade das normas é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal (art. 102, I, “a”, III da CF de 1988).

Ou seja, não lhes compete apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário, e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a administração pública.

Portanto, é defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegação de inconstitucionalidade de disposições que fundamentam o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

Afasto, portanto, a alegação de nulidade apresentada pela Recorrente em razão da suposta ausência de manifestação acerca do cancelamento da multa punitiva imposta com fundamento na IN RFB 977/09.

Alega o contribuinte, ainda, que a decisão recorrida seria nula visto que teria violado os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório ao indeferir a realização de diligência fiscal. Novamente, deve ser afastado o argumento do contribuinte de nulidade da decisão recorrida, uma vez constatado que esta tratou da matéria dentro do que lhe autoriza a legislação que rege o processo administrativo tributário:

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

O pedido de diligência apresentado pela impugnante é prescindível.

A uma porque farta foi a documentação anexada aos autos pela Fiscalização, permitindo ao Julgador firmar sua convicção acerca do litígio instaurado.

A duas porque caberia ao contribuinte, nesta fase processual, carrear aos autos outros elementos de prova que entendesse pertinentes, consoante disciplina o art. 57, § 4º, do Decreto nº 7.574, de 2011. Veja-se:

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

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - refira-se a fato ou a direito superveniente; ou

III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

A três porque os quesitos formulados pela impugnante, em sua grande maioria, visam a responder questões que dizem respeito à interpretação da legislação tributária, cuja competência para fazê-lo, no presente caso, é deste Colegiado.

Rejeito, pois, o pedido de diligência.

Por derradeiro, cumpre analisar o penúltimo argumento apresentado pela Recorrente no intuito de ter decretada a nulidade do acórdão recorrido, qual seja, inexistência de decisão expressa quanto ao reconhecimento dos créditos vinculados à tributação de ofício das receitas decorrentes de vendas com suspensão da incidência tributária, argumento este também relacionado ao mérito da presente contenda.

Neste tópico, defendeu o contribuinte que, ao majorar a base de cálculo das contribuições sociais em discussão, nesta incluindo receitas decorrentes de vendas que, no entendimento da Recorrente, estariam sujeitas à suspensão da sua incidência, deveria a fiscalização ter apurado, de ofício, o respectivo crédito, em decorrência do regime não cumulativo que tais tributos se sujeitam. Destacou, inclusive, ter juntado à sua impugnação quadros demonstrativos dos valores dos créditos apurados, os quais foram novamente reproduzidos às fls. 3580/3581 do seu Recurso Voluntário.

Ao analisar os autos, confirmo que o contribuinte, de fato, trouxe este argumento em sua impugnação, inclusive apresentado tópico específico nesse sentido (item IV.3.3 da impugnação) e pedido alternativo expresso ao final da sua peça de defesa (pedido descrito no item iii, à fl. 1.481 dos autos).

A DRJ, por seu turno, embora tenha analisado de forma minuciosa se o contribuinte possuía ou não direito à suspensão do PIS e da COFINS nas vendas de soja e milho em grãos no mercado interno (vide tópico 1.2 da decisão da DRJ, a partir da fl. 3.526 dos autos), tendo concluído pela impossibilidade do usufruto da referida suspensão, deixou de apreciar este argumento subsidiário apresentado pelo contribuinte no sentido de que, uma vez desconsiderada a suspensão e incluídas tais receitas na base de cálculo do PIS e da COFINS, deveriam ter sido admitidos, da mesma forma, os créditos decorrentes da sistemática da não cumulatividade. Não identifiquei em nenhuma passagem da decisão recorrida qualquer análise acerca deste pleito específico do contribuinte. Mencione-se, inclusive, que o relator da DRJ sequer mencionou este tópico/requerimento no relatório constante da sua decisão.

Nesse contexto, entendo que houve, sob este viés, nulidade da decisão recorrida ao deixar de analisar tal argumento, inclusive em razão da planilha já apresentada aos autos com a indicação dos créditos que entende fazer jus, na hipótese de ser mantida a desconsideração da suspensão do recolhimento do PIS e da COFINS adotada pelo mesmo. Embora este pleito também pudesse, em tese, ser apreciado nesta instância recursal, seja através da sua análise por parte dos Conselheiros que compõem esta Turma Julgadora, ou mesmo através da baixa do processo em diligência, entendo que tal procedimento acarretaria

supressão de uma instância de julgamento, em prejuízo do direito de defesa do contribuinte, o que não penso ser admissível.

Diante do acima exposto, voto no sentido de reconhecer a nulidade da decisão recorrida, determinando que os autos retornem à DRJ para que esta se manifeste expressamente acerca do pleito subsidiário do contribuinte acima indicado. E, caso entenda necessária a realização de diligência para este fim, que determine a sua realização naquela instância de julgamento.

Em razão dos argumentos aqui apresentados, deixo, portanto, de analisar as razões de mérito apresentadas pelo contribuinte em seus pleitos subsequentes, as quais deverão ser analisadas em momento futuro, caso as mesmas matérias retornem à discussão perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, após a nova decisão a ser proferida pela DRJ.

5. Da conclusão

Diante do acima exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no presente caso, para fins reconhecer a nulidade da decisão recorrida, determinando que os autos retornem àquela instância de julgamento para que nova decisão seja proferida com a inclusão da análise do pleito subsidiário do contribuinte no sentido de que, uma vez desconsiderada a suspensão e incluídas tais receitas na base de cálculo do PIS e da COFINS, deveriam ter sido admitidos os créditos decorrentes da sistemática da não cumulatividade (item IV.3.3 da impugnação).

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora