



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.720062/2014-21
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-003.449 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2022
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente COFCO INTERNATIONAL GRÃOS E OLEAGINOSAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, observadas as considerações postas no voto do relator, para que a unidade de origem aprecie os pontos levantados pela recorrente, em especial, para que: (i) em razão da mudança do regime de apuração das contribuições PIS/Cofins, apure os créditos porventura existentes, uma vez afastada a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, com o refazimento da apuração dos créditos vinculados a essas saídas tributadas, independentemente de estarem registradas na Dacon, com a intimação da Recorrente para apresentação de documentos e informações adicionais, porventura, necessárias, (ii) em atendimento ao quanto determinou o CARF através do Acórdão nº 3301-004.190, apure os créditos das entradas, com base no percentual das saídas tributadas de ofício, quando muito, segregando-se tais entradas de acordo com a sua natureza (de fim específico de exportação ou não), (iii) analise os demonstrativos apresentados pela Recorrente para verificação de direito ao crédito vinculado a receitas pela não aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações de venda de grãos no mercado interno, nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), (iv) informar se houve ou não a efetiva exportação das mercadorias acobertadas pela Nota Fiscal nº 14, com a análise dos registros fiscais e contábeis da Recorrente, e se o procedimento adotado pela Recorrente se amolda ao previsto na Solução de Consulta Cosit nº 92, de 26/01/2017, (v) aprecie o Laudo Técnico apresentado pela Recorrente em sede de memoriais, (vi) observe o anteriormente decidido pelo CARF através do Acórdão nº 3301-004.190, (vii) elabore relatório fiscal conclusivo quanto às matérias em questão, (viii) cientifique a Recorrente sobre os resultados da diligência, para que, se assim o desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação, e (ix) observe, ainda, os termos da Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e o Parecer Cosit nº 05/2018. Após, os presentes autos deverão retornar a este colegiado para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Márcio Robson Costa e Hércio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

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

“Trata o presente processo de autos de infração no valor total (incluindo multa de ofício e juros de mora) de R\$ 10.139.084,56, para exigência de Cofins e de contribuição para o PIS, relativas aos segundo e terceiro trimestres de 2009.

Em apertada síntese, informo que, em procedimento fiscal em que analisou 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** foram as irregularidades apuradas pela Fiscalização.

Constatou também a autoridade fiscal que diversas despesas realizadas pela contribuinte não poderiam 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** foram as denominadas glosas específicas de créditos promovidas pela fiscalização.

Impugnado o feito fiscal, sobreveio a decisão de primeiro grau, conforme Acórdão nº 03-65.511, de 19/12/2014, proferido por esta mesma Turma de Julgamento, em que também fui o Relator.

Referida decisão, colhida à unanimidade, julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte, pelos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

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.

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

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.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário ao C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual foi parcialmente acolhido, nos termos do Acórdão nº 3301-004.190, de 31 de janeiro de 2018, que anulou a já mencionada decisão proferida por este mesmo Colegiado (Acórdão nº 03-65.511, de 19/12/2014), pelos fundamentos sintetizados na sua ementa, que a seguir se transcreve:

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 omissis, evitando assim supressão de instância.

Recurso Voluntário provido em parte.

Com efeito, determinou o C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio do Acórdão nº 3301-004.190, de 31 de janeiro de 2018, que esta instância de julgamento profira nova decisão, em complemento ao Acórdão nº 03-65.511, de 19/12/2014, com a inclusão da análise do pleito subsidiário da contribuinte, no sentido de que, uma vez desconsiderado o regime de suspensão e incluídas as aludidas receitas na base de cálculo da Cofins e contribuição para o PIS, deveriam ter sido admitidos os créditos decorrentes da sistemática da não cumulatividade.

Retornando os presentes autos a esta Turma de Julgamento, o processo foi incluído em pauta de julgamento, em sessão de 27/07/2018, ocasião em que este Relator reconheceu que, de fato, deixou de consignar, no relatório que integra o citado Acórdão nº 03-65.511, de 19/12/2014, a irresignação da contribuinte quanto ao referido tema, razão pela qual deixou de examiná-lo em seu voto.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

Na mesma sentada de 27/07/2018, consignei, entretanto, que não havia elementos seguros nos autos que permitissem a este Julgador cotejar os valores informados pela contribuinte no demonstrativo de fls. 1.435/1.436, parte integrante de sua impugnação.

Nessa conformidade, com vistas a atender ao decidido pelo C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no Acórdão nº 3301-004.190, de 31 de janeiro de 2018, propus a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal diligenciante adotasse, dentre outras, as seguintes providências:

1. examinasse as alegações apresentadas pela contribuinte em sua peça de impugnação (fls. 1.433/1.434), bem assim os demonstrativos de fls. 1.435/1.436, manifestando-se conclusivamente sobre a procedência dos mesmos;
2. apresentasse proposta fundamentada para acolhimento (total ou parcial) ou não acolhimento das alegações da impugnante;
3. no caso de proposta de acolhimento, ainda que parcial, das alegações da contribuinte, elaborasse novos demonstrativos analíticos (planilhas), bem como resumo que contivesse os novos valores das contribuições sociais ainda devidos.

A diligência proposta foi aprovada por este Colegiado, à unanimidade, conforme Resolução nº 03-000.653, de 27/07/2018.

Em cumprimento à citada resolução, a autoridade fiscal lavrou o Relatório Fiscal de fls. 3.796/3.811, por meio do qual propõe o reconhecimento parcial dos aludidos créditos das referidas contribuições sociais.

Cientificada do mencionado Relatório Fiscal, a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 3.817/3.836, por meio da qual aponta inconsistências na condução dos trabalhos da diligência e discorda da conclusão fiscal que reconheceu apenas parcialmente os pretendidos créditos de Cofins e contribuição para o PIS.

É o breve relatório.”

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU ANULADA POR OMISSÃO DE ANÁLISE DE REQUERIMENTO EXPRESSAMENTE INDICADO NA IMPUGNAÇÃO.

Cabe ao órgão julgador de primeiro grau proferir nova decisão para suprir específica omissão apontada pela instância *ad quem*.

Suprida a omissão, com reconhecimento parcial dos pretendidos créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, retifica-se nessa parte o acórdão anulado.

Em relação às demais matérias autônomas, cabe ao órgão julgador de primeiro grau tão-somente ratificar tudo o quanto já decidido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO.

Adota-se, como razões de decidir, os fundamentos apontados pela autoridade fiscal em relatório fiscal de diligência, quando evidenciado que os mesmos encontram amparo na legislação aplicável e nos livros e documentos apresentados pela contribuinte.

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 Procedente em Parte

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

Crédito Tributário Mantido em Parte”

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

(i) nulidade do acórdão recorrido por descumprimento da decisão do CARF (Acórdão nº 3301-004.190);

(ii) a determinação originária do CARF, foi justamente para análise de pedido expresso suscitado pela Recorrente no sentido de que, caso se admitisse que uma parcela das operações com grãos (BGO) por ela praticadas no mercado interno, originalmente acobertadas pela suspensão, estivesse sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, então, em relação a estas receitas, dever-se-iam ser calculados os respectivos créditos fiscais, nos termos dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

(iii) não há dúvidas de que a Recorrente adquiriu mercadorias com fim específico de exportação que, posteriormente, acabaram sendo revendidas no mercado interno com suspensão das contribuições, nos termos da Lei nº 10.925/2004, como o próprio i. Agente Fiscal reconhece às fls. 3.799;

(iv) ocorre que, nos AI, essas mesmas saídas com suspensão foram glosadas pela fiscalização federal, que houve por bem tribulá-las de ofício, sob o argumento de que não estariam acobertadas pela suspensão dessas contribuições sociais. Trata-se, tal tentativa de tributação, mais uma vez, de fato inequívoco, como se verifica das fls. 29-34 do Termo de Verificação Fiscal que originou o processo;

(v) uma vez que da Recorrente está sendo exigido PIS/Pasep e COFINS incidentes sobre as mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, porém não exportadas, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.833/2003, deve ser autorizado o desconto dos créditos por ocasião da entrada desses produtos, independentemente de terem sido – as entradas – registradas (ou não) com fim específico de exportação, sendo este o primeiro equívoco da diligência fiscal realizada e ratificada no acórdão recorrido, que vai de encontro com a determinação expressa deste Conselho;

(vi) outro equívoco cometido, por sua vez, diz respeito à “proporcionalização” adotada pelo Agente Fiscal: com efeito, como rege a legislação tributária – em especial, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 –, a regra geral é que os créditos aproveitados pelo contribuinte sejam calculados, de forma proporcional, às receitas auferidas nos mercados interno (sujeitas, ou não, à incidência das contribuições sociais) e externo;

(vii) desta feita, deveria o Agente Fiscal ter calculado os créditos da Recorrente com base no percentual de suas receitas auferidas no mercado interno, que, embora originalmente sujeitas à suspensão, foram tributadas de ofício pela Fiscalização federal, aplicando-se o resultado sobre a totalidade das entradas verificadas no período, como, frise-se, determina a regra geral das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (art. 3º, § 8º);

(viii) ao invés de obedecer à risca ao ditame legal e à determinação do CARF, além de ter excluído, de forma desarrazoada, a maior parte das entradas de mercadorias no período, o Agente Fiscal ainda se valeu de uma proporcionalização absolutamente irregular, de forma totalmente diversa àquela prevista pela legislação, ao consignar à fl. 3.801 que “*efetuou-se o cruzamento eletrônico das notas fiscais de entrada registradas no arquivo digital (ADE Cofis nº 25/2010), apresentado pela empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01/2013, com as notas fiscais eletrônicas (NFEs) emitidas pelos fornecedores de mercadorias (milho e soja)*”;

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

(ix) e continua o Agente Fiscal: “por se tratar do ano do ano calendário de 2009, a emissão de notas fiscais eletrônicas (NFEs) ainda era incipiente. Mesmo assim, o cruzamento das NFEs emitidas pelas empresas fornecedoras com as notas fiscais de entrada (milho e soja) registradas pela fiscalizada, levou a uma amostragem razoável de documentos e valores” (grifamos).

(x) mesmo ciente da insuperável limitação da metodologia adotada considerando a expressamente reconhecida incipiência da emissão de nota fiscal na época do período de apuração fiscalizado (ano-calendário de 2009), a autoridade fiscal, sob o pretenso argumento de buscar “a verdade material e da correta aplicação da legislação tributária” (fl. 3.801), prosseguiu com a análise por meio de amostragem ínfima do total de notas fiscais referentes às aquisições de milho e soja do período, em evidente descaso, para dizer o mínimo, quanto ao direito creditório detido pela Recorrente;

(xi) isso porque, das aquisições de mercadorias de milho e soja que totalizaram a quantia de R\$ 885.811.148,82 (oitocentos e oitenta e cinco milhões, oitocentos e onze mil, cento e quarenta e oito reais e oitenta e dois centavos), a autoridade fiscal realizou o cruzamento de NFE que representam apenas R\$ 104.886.627,50 (cento e quatro milhões, oitocentos e oitenta e seis mil, seiscentos e vinte e sete reais e cinquenta centavos);

(xii) em relação ao universo de notas fiscais, a amostragem é ainda menos representativa: do total de 16.480 (dezesesseis mil, quatrocentos e oitenta) notas fiscais de entrada emitidas pelos fornecedores de milho e soja pessoas jurídicas, apenas 1.066 (mil e sessenta e seis) notas fiscais foram cruzadas pela autoridade fiscal, representando o ínfimo percentual de 6,47% (seis inteiros e quarenta e sete centésimos por cento) do total de notas fiscais de entrada contabilizadas pela Recorrente;

(xiii) em relação aos 407 (quatrocentos e sete) fornecedores da Recorrente, e dos quais se afirma que 30 (trinta) foram fiscalizados, constata-se que apenas 17 (dezesete) são de fato pessoas jurídicas diferentes, já que os outros 13 (treze) fornecedores apontados são estabelecimentos filiais pertencentes a um mesmo grupo empresarial. Ou seja, apenas 4,18% (quatro inteiros e dezoito centésimos) de todos aqueles que venderam milho e soja tiveram suas notas fiscais convenientemente analisadas pela autoridade fiscal;

(xiv) da mera leitura do Relatório Fiscal de fls. 3.796/3.811, constata-se o absurdo e a falta de representatividade da metodologia utilizada pela autoridade fiscal, supostamente com o intuito de fiscalizar as reais operações de aquisição de mercadorias realizadas pela Recorrente. Fosse essa a real intenção, deveria ter aplicado, ao menos, o reconhecimento proporcional do direito creditório apurado em relação à amostragem mínima analisada – frise-se de apenas 6,47% (seis inteiros e quarenta e sete centésimos por cento) do total de notas fiscais de entrada contabilizadas pela Recorrente -, ao universo total de notas fiscais, de que certamente resultariam créditos fiscais em valores bem mais vultosos;

(xv) o Agente Fiscal, de forma absolutamente abusiva, de um lado recusa-se a valer-se da proporcionalização para calcular o crédito sobre a totalidade das entradas da Recorrente do período e, de outro, após definir a amostra que entende cabível, lança mão da mesma sistemática de proporcionalização, sem contudo, aplicar os seus resultados a toda à população de notas fiscais;

(xvi) o Agente Fiscal não apenas deveria ter reconhecido os créditos em relação a essas notas fiscais (pois, de acordo com o próprio, apenas as entradas sem fim específico de exportação poderiam ser consideradas), como também era seu dever legal aplicar o resultado

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

dessa amostragem a toda população de notas fiscais da Recorrente, sob pena de distorcer – como pretendeu, de forma insidiosa, fazer – completamente a sistemática proporcionalização prevista nas Leis nº 10.637/2002 e nº. 10.833/2003;

(xvii) trata-se, pois, de uma questão meramente matemática: se de uma amostra de apenas 0,2814% das notas fiscais apurou-se R\$ 5.415.43 (cinco mil, quatrocentos e quinze reais e quarenta e três centavos) em créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS, em 100% das notas fiscais o crédito seria equivalente a R\$ 1.924.286,35 (um milhão, novecentos e vinte e quatro mil, duzentos e oitenta e seis reais e trinta e cinco centavos);

(xviii) deveria, em atendimento ao quanto determinou este E. CARF, ter apurado o créditos das entradas, com base no percentual das saídas tributadas de ofício, quando muito, segregando-se tais entradas de acordo com a sua natureza (de fim específico de exportação ou não);

(xix) não tendo o Agente Fiscal cumprido a diligência determinada pela DRJ/BSB, conforme demonstrado à plena, a Recorrente se dispôs, na manifestação acostada às fls. 3.817/3.838, a efetivamente calcular os créditos sobre as receitas de vendas de milho e soja corretamente sujeitadas pela Recorrente à suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS e estornados em função do disposto na mesma legislação que tratou do benefício fiscal, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), nos exatos termos originalmente requeridos pelo CARF e conforme demonstrativo no qual, como pode-se verificar, foram consideradas apenas as receitas efetivamente tributadas de ofício às fls. 29-34 do Termo de Verificação Fiscal que originou o processo em epígrafe (fls. 3.837/3.838);

(xx) demonstra-se, mais uma vez, que no caso de lançamento de ofício das contribuições sociais supostamente incidentes sobre as vendas de grãos a pessoas jurídicas agroindustriais, albergadas corretamente pela suspensão nos termos do art. 8º da Lei nº. 10.925/2004, a necessária recomposição dos créditos estornados, conforme acima apontada, implicaria na redução de 100% (cem inteiros por cento) do crédito tributário lançado, demonstrando-se a fragilidade e até mesmo a nulidade, do procedimento fiscalizatório federal, inapto para se exigirem quaisquer valores a título de Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS da Recorrente, sendo mandatário o cancelamento integral da autuação fiscal;

(xxi) impossibilidade de adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício;

(xxii) a parte central do argumento foi sumariamente rejeitada, sem a correspondente fundamentação legal para tanto, por parte dos Julgadores *a quo*, mantendo-se a omissão verificada nos termos do julgamento anterior realizado pelo CARF;

(xxiii) nos casos de lançamento de ofício, quando a Autoridade Administrativa promove a constituição do crédito tributário, os respectivos critérios jurídicos utilizados no ato não podem ser alterados, senão sob pena de nulidade absoluta, conforme dispõe o próprio CTN, por meio de seu art. 146;

(xxiv) não pode o Agente Autuante, no decorrer de processo fiscalizatório que visa ao lançamento do crédito tributário, alterar os critérios jurídicos que embasam a exigência a ser formalizada; é dizer, tratando-se do mesmo fato gerador e dos mesmos períodos de apuração, cuja matéria tributável será formalizada em um mesmo ato, este deve estar embasado em um único critério jurídico;

(xxv) primeiramente, conforme descrito no item 134 da Autuação Fiscal, o Agente Fiscal afirma que, no tocante à pessoa jurídica cerealista ou que exerce atividade agropecuária, há de fato, nas operações de venda, suspensão da incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS; conseqüentemente, em tal hipótese, eventuais créditos apurados deveriam ser estornados (glosa); e, posteriormente, conforme descrito no item 135 da Autuação Fiscal, o Agente Fiscal justifica a recomposição da base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS, nesta incluindo as receitas de vendas que, indevidamente, teriam sido consideradas como sujeitas à suspensão da incidência das mesmas contribuições, hipótese em que “não há que se aplicar o estorno de créditos da não-cumulatividade”;

(xxvi) é evidente, portanto, a confusão realizada pelo Agente Fiscal em seu Termo de Verificação Fiscal que, desse modo, acabou por tratar situações fáticas idênticas de forma absolutamente opostas, no momento de aplicação da lei e do lançamento de ofício de obrigação tributária principal, confusão essa, *data venia*, novamente verificada no voto do 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 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*”;

(xxvii) em relação a suposta exportação não confirmada, como já demonstrado em sede de defesa administrativa, a operação consubstanciada na NF nº. 14 refere-se claramente à revenda de mercadorias para empresa comercial exportadora, hipótese em que a efetiva exportação das mercadorias no prazo legal é de inteira e exclusiva responsabilidade do adquirente, no caso, a ECE, não podendo ser punida por eventual descumprimento da legislação tributária por parte de terceiro, sendo facultado ao Agente Fiscal intimar o destinatário das mercadorias a apresentar o comprovante de exportação, conforme faculdade que lhe assiste o artigo 2º, § 5º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001;

(xxviii) exigir-se da Recorrente a apresentação do respectivo Memorando de Exportação como *conditio sine qua non* para a isenção das contribuições sociais 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;

(xxix) qualquer responsabilidade pela não exportação das mercadorias vendidas pela Recorrente com o fim específico de exportação (e não adquiridas na qualidade de empresa comercial exportadora, como erroneamente descreveu a r. decisão) é de inteira e exclusiva responsabilidade do adquirente (empresa comercial exportadora), conforme se depreende com facilidade da leitura do caput artigo 9º da Lei nº. 10.833/03;

(xxx) resta claro que a decisão recorrida não compreendeu a distinção entre as operações em que a Recorrente atua como ECE e aquelas em que simplesmente promove a revenda de produto para ECE, tanto é que afirma que “*nesta e em diversas outras operações a fiscalizada atuou como empresa comercial exportadora*”, quando, na verdade, como se viu, a NF nº. 14, emitida pela Recorrente com o CFOP nº 6.502, só poderia referir-se a uma revenda para ECE, caso em que a responsabilidade pelo cumprimento da legislação tributária é exclusivamente do adquirente, na forma do citado artigo 9º da Lei nº. 10.833/03;

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

(xxxix) importante consignar que o procedimento fiscal adotado pela Impugnante encontra-se respaldado pela própria RFB que, na Solução de Consulta COSIT nº 92, de 26 de janeiro de 2017, expressamente consignou que a apresentação de nota fiscal de venda é meio hábil a comprovar a venda com fim específico de exportação;

(xxxix) causa espanto a autoridade fiscal ter desconsiderado o claro entendimento vinculante esposado na Solução de Consulta COSIT nº 92/17 mormente porque, para justificar a devida consideração do direito creditório de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS sobre as mercadorias adquiridas da CAPAL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL, citou a vinculação à Solução de Consulta COSIT nº 65/14 (fl. 3.808), que fora emitida posteriormente à lavratura dos AI;

(xxxix) ao caso deve-se aplicar à Solução de Consulta COSIT nº 92/17, de que se conclui a efetiva comprovação da operação de exportação realizada pela Impugnante relativamente à Nota Fiscal nº. 14, emitida com o CFOP nº 6.502, no valor de R\$ 345.100,00 (trezentos e quarenta e cinco mil e cem reais);

(xxxix) tivesse o autor do feito realizado análise mais acurada, teria encontrado a prova da efetiva exportação das mercadorias acobertadas pela Nota Fiscal nº 14 nos próprios registros fiscais e contábeis da Recorrente (que, desde sempre, estiveram à disposição da Fiscalização), os quais militam em favor do contribuinte, constituindo-se em verdadeira prova de suas operações, conforme se verifica da mansa e pacífica jurisprudência do CARF;

(xxxix) em relação a venda de soja e milho em grãos no mercado interno a própria Lei nº. 10.925/2004 autoriza, expressamente, a suspensão da incidência dessas contribuições sociais, sem quaisquer das contrapartidas exigidas por IN;

(xxxix) o regime de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, de acordo com o artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, será aplicável no caso de venda de produtos específicos ao setor agropecuário, tais quais os insumos destinados à produção das mercadorias de origem animal ou vegetal e destinadas à alimentação humana e animal, classificadas, entre outros, nos capítulos 8 a 12 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (“TIPI”) - dentre os quais se incluem o trigo (10.01), o milho (10.05), a soja (12.01), comercializados pela Recorrente, e seus subprodutos -, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, aplicável, conforme anteriormente destacado, somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

(xxxix) nos termos IN SRF nº. 660/06, que regulamentou a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre a venda de produtos agropecuários e o crédito presumido decorrente da aquisição desses produtos, nas Notas Fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão deverá constar a expressão “*Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS*”, com especificação do dispositivo legal correspondente – procedimento este observado à risca pela Recorrente e sequer questionado pelo i. Agente Fiscal;

(xxxix) em sua Impugnação administrativa, afirmou de forma veemente que o artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 autoriza o benefício da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sem quaisquer restrições; em relação a esse argumento, a r. decisão recorrida se resigna a afirmar absolutamente o oposto, sem, contudo, trazer uma única linha para justificar seu posicionamento, pior, transcrevendo frases sem qualquer sentido;

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

(xxxix) 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 art. 9º da Lei nº. 10.925/0204, que instituiu e atualmente dispõe do 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 art. 22 da mesma norma administrativa;

(xl) novamente se verificam argumentos contraditórios em relação à sistemática de suspensão da incidência das contribuições sociais em comento aplicável às atividades da Recorrente, na medida em que o item 136 do Termo de Verificação Fiscal assentou 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”*, quando em verdade as operações relativas a tal negócio (sementes – “NID”) sujeitam-se à alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS;

(xli) em contrapartida, no item imediatamente anterior do Termo de Verificação Fiscal, o 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”*;

(xlii) é inaplicável a multa de ofício, pois ao determinar a recomposição da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS para a inclusão dessas receitas não tributadas pela Recorrente (item 99 do Termo de Verificação Fiscal), o Agente Fiscal autuante acabou por lhe imputar, de maneira absolutamente indevida e ilegal, multa punitiva de 75% (setenta e cinco por cento), eis que por suposto descumprimento dos ditames da IN SRF nº. 660/06, com as alterações promovidas pela IN RFB nº. 977/09, como expressamente asseverou o autor do feito no item 66 do Termo de Verificação Fiscal;

(xliii) a vedação expressa à suspensão da incidência dessas contribuições sociais em relação às operações de revenda (o que, justamente, teria ensejado a desconsideração da suspensão por parte do i. Agente Fiscal) somente fora incluída no referido dispositivo legal com a edição da IN RFB nº 977, de 2009, publicado em 14 de dezembro daquele ano e, portanto, posteriormente à data de ocorrência dos fatos geradores ora autuados;

(xliv) ainda que se admita a vigência retroativa do comando inserido pela IN RFB nº. 977/09 – o qual fundamentou a desconsideração das operações realizadas com suspensão dessas contribuições sociais por parte do i. Agente Fiscal – não poderia o autor do feito imputar à Recorrente multa punitiva, posto que em manifesta contrariedade ao disposto no artigo 106, inciso I do CTN;

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

(xlvi) de acordo com o posicionamento da própria RFB – exarado por meio da Solução de Divergência nº. 23, de 23 de setembro de 2013 – 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

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

reembolsou; e, por fim, (iv) a segregação desses reembolsos das demais receitas auferidas pela pessoa jurídica;

(xlvii) as despesas foram efetivamente suportadas pela Recorrente e destinadas a suprir os desembolsos para a importação/exportação de produtos tendo como destinatária a empresa “Concordia Trading BV” que, como se verifica do organograma anexado a estes autos (doc. 03 - fls. 2.101/2.105), encontra-se inserida no mesmo Grupo Econômico ao qual pertence a Recorrente;

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

(xlix) é ainda inconteste a segregação dos ingressos decorrentes dos reembolsos de despesas recebidos pela Recorrente, posto que esta destacou conta contábil própria para registro desses valores, a fim de possibilitar sua correta identificação, de forma individualizada; tanto é verdade que, o item 107 do próprio Termo de Verificação Fiscal assentou que *“todos os lançamentos são contra cliente no exterior - Concordia Trading BV e refere-se a reembolso desta empresa realizados no Brasil e pagas pela Nidera Sementes Ltda”*, o que também fora confirmado pelo v. acórdão recorrido;

(l) a Recorrente atendeu expressamente a todos os requisitos exigidos pela lei, como também apresentou toda a documentação comprobatória apta a demonstrar a natureza de “reembolsos de despesas” das receitas objetos da autuação fiscal, notadamente o seu organograma institucional, os razões auxiliares da conta contábil 4.1.1.03.002, as Notas Fiscais relativas aos serviços recuperados (os quais podem ser visualizados facilmente às fls. 877 e ss destes autos), bem como esclareceu os valores recebidos por meio de notas de débitos (fls. 877), que correspondem à *“documentação pertinente”* que, pelo visto, a 2ª Turma Julgadora da DRJ/BSB não fora capaz (ou sequer pretendia) localizar, a qual é admitida como prova inequívoca do direito da Recorrente, na esteira da mais assente jurisprudência desta Corte Administrativa e juntada aos autos (doc. 03 do 1º Recurso Voluntário);

(li) se cercou de todas as cautelas para atender aos requisitos mínimos autorizados pela RFB para evidenciar que os ingressos a crédito 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, como muito bem acertadamente tem reconhecido a jurisprudência tanto no âmbito judicial, quanto no próprio seio do órgão fazendário (vide excertos colacionados), o que fora de pronto reconhecido pelo v. acórdão e, de outro, logrou comprová-los com robusta prova documental;

(lii) nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, c/c com os arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, no caso de vendas efetuadas pela Recorrente sujeitas à alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, assegura-se o direito constitucional – dado o princípio da não cumulatividade das contribuições sociais, insculpido no § 12 do artigo 195 – à manutenção integral dos créditos a estas vendas vinculados, sendo mandatório também neste quesito o afastamento da glosa de créditos intentada pela d. Fiscalização nos respectivos itens de seu Termo de Verificação Fiscal e, sem qualquer fundamento, mantida pela decisão recorrida;

(liii) as sementes produzidas pela Recorrente estão sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos termos do artigo 1º, inciso III, da Lei nº. 10.925/04 - e não ao regime de suspensão da incidência previsto no artigo 9º da mesma Lei -,

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

não sendo legalmente exigido o estorno dos créditos apurados e vinculados a estas receitas (alíquota zero), erro grosseiro da d. Fiscalização ratificado pela r. decisão recorrida que se restringiu apenas a rejeitar “*as alegações da impugnante também neste item*”;

(liv) tendo-se demonstrado que as sementes produzidas pela Recorrente estão sujeitas, na integralidade, à alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, não lhe sendo legalmente exigido o estorno dos créditos apurados e vinculados a estas receitas, resta clarivamente a necessidade de reforma da r. decisão recorrida para afastar o crédito tributário ora lançado;

(lv) em relação aos serviços utilizados como insumos é cediço que as últimas decisões administrativas deste Conselho que discutiram o conceito de “insumos” no âmbito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS buscam definição específica, afastando-se a empregada pela legislação do IPI e do IRPJ5, conforme ementas recentes proferidas e colacionadas pela Recorrente em sua Impugnação administrativa;

(lvi) deverá ser reformada a decisão recorrida para que seja mantido o crédito apropriado pela Recorrente, seja em relação aos serviços listados no item 181 do Termo de Verificação Fiscal, na medida em que se mostram imprescindíveis ao processo de produção de sementes, seja em relação aos serviços detalhados no item 202, diretamente relacionados e indispensáveis à comercialização de grãos desempenhada pela Recorrente (“*despesas com serviços de Assessoria e Consultoria Ambiental, Seguro de Transporte, Serviços para Imigração, Licença para funcionamento e expedição de Carteira de Motorista, (...) taxas de embarque, supervisão de embarque, operações portuárias, desembarques aduaneiros, análises de soja para embarque, certificação, laudos*”), eis que devidamente integrados ao conceito de “insumos” determinado por este E. Conselho, como bem reconheceu o acórdão recorrido, ainda que tenha se negado a aplicá-lo;

(lvii) o art. 3º, inciso III da Lei nº 10.833/2003, ao autorizar o crédito calculado em relação à “*energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica*”, não traz qualquer restrição, de forma que não poderia o v. acórdão recorrido pretender fazê-lo, senão em absoluto descumprimento à norma legal. Portanto, como asseverou a Recorrente, o direito ao crédito em relação às despesas de energia elétrica alcança “*toda e qualquer energia elétrica consumida pelos estabelecimentos da pessoa jurídica*”; como se vê, a única exigência, pois, é que seja esta consumida!

(lviii) nesse contexto, a referida interpretação restritiva que pretendeu adotar o acórdão recorrido novamente não encontra amparo legal, na medida em que o art. 3º, inc. III, da Lei nº 10.833/2003 autoriza 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 – e corroborou a 2ª Turma de Julgamento da DRJ/BSB;

(lix) em relação as despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos de pessoa jurídica, conforme expressamente asseverado pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento de ofício, a glosa, nesse item específico, embora tenha sido lançada no DICON sob a rubrica “Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos de PJ”, referiu-se exclusivamente a duas notas de pagamento de serviços de manutenção, consultoria e suporte em equipamentos de informática e na medida em que se caracteriza como pagamento de serviço empregado diretamente no seu processo produtivo, eis que o processo de produção de sementes desenvolvido 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

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

posteriormente comercializados e, por consequência e por razões óbvias, 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 podem ser considerados de outra forma senão como verdadeiros “insumos” para a atividade econômica desempenhada;

(lx) no que se refere as despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, tem-se que (a) em se tratando as colheitadeiras de maquinário indispensável à fase produtiva do cultivo de sementes, evidente que o frete pago para o seu transporte deverá ser apropriado como crédito; (b) deve ser mantido o crédito apropriado em relação às despesas com o frete na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos no mercado interno, assim como na importação, eis que se enquadram no conceito legal e abrangente de “insumos” e (c) o serviço de frete tomado por pessoa jurídica e prestado por pessoa jurídica é, de fato, é admitido nas operações de venda, razão pela qual, jamais poderiam ter sido glosados os créditos aproveitados, isso porque, nas atividades de empresa comercial exportadora praticadas pela Recorrente, o frete por esta contratado (e suportado) para o transporte terrestre das mercadorias adquiridas no mercado interno com o fim específico de exportação, com destino único ao terminal de embarque em recintos alfandegados (terminais portuários), refere-se, de fato, à operação de venda (exportação), já que não há que se falar em aquisição, em primeiro momento, e posterior venda, caracterizando-se a operação em questão como espécie de compra a ordem - a mercadoria sai direito do produtor rural para o recinto alfandegado, albergada por um único frete, e daí embarca para o exterior;

(lxi) da glosa dos créditos relativos à autuação da recorrente como empresa comercial exportadora tem-se por ilegítima, pois observou corretamente a sistemática da não cumulatividade aplicável às pessoas jurídicas eminentemente exportadoras – como é o caso em tela -, sistemática esta que não se confunde com aquela aplicável exclusivamente às empresas comerciais exportadoras, em estrita observância aos arts. 6º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003;

(lxii) aos exportadores, tendo em vista a imunidade das receitas de exportação prevista pelo art. 149, § 2º, inc. I da CF/88 – com redação dada pela EC nº 33/2001 – é assegurado o direito à manutenção e desconto de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS nas aquisições de bens e serviços no mercado interno com a incidência desta contribuição, sob pena de que o benefício outorgado pela CF/88 resulte em incidência cumulativa da contribuição, aplicando-se a referidas pessoas jurídicas exportadoras as regras de desconto de crédito previstas nos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

(lxiii) a vedação dirigida às operações praticadas na forma de empresa comercial exportadora contida no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 aplica-se tão somente às aquisições de mercadorias, ou seja, de bens para revenda adquiridos sem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, garantindo, por consequência, o direito ao aproveitamento do crédito da aquisição de bens/serviços que tenham sido efetivamente tributados por essas contribuições – nos exatos termos, inclusive, do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, com alterações da Lei nº 10.865/2004;

(lxiv) o dispositivo de mencionado ar. 6º, assegura-lhe o crédito nas aquisições de bens/serviços – que tenham sido efetivamente tributados - vinculadas às suas receitas de exportação, sendo referido crédito passível, inclusive, de compensação com outros tributos federais e/ou restituição, denotando a liquidez do direito ao crédito em favor das pessoas jurídicas exportadoras;

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

(lxv) conforme expressamente permitido pelo art. 3º, incs. I, II e IX da Lei nº 10.833/2003, acima transcrito, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação: (a) a bens adquiridos para revenda; (b) bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda; e (c) à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, sempre que o ônus for suportado pelo vendedor;

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

(lxvii) em situações análogas envolvendo empresas comerciais exportadoras, esse Conselho já decidiu, reiteradamente, que a vedação ao desconto de créditos somente se aplica em relação às aquisições de bens e/ou serviços que NÃO foram tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela COFINS, sendo legítimo o aproveitamento dos créditos em relação às demais despesas que efetivamente sofreram a incidência dessas contribuições;

(lxviii) a multa de ofício imposta pelos AI configurava-se como confiscatória e, portanto, ilegal, já que arbitrada em 75% do valor do crédito tributário lançado a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS.

(lxix) a multa de ofício não apenas fora arbitrada em percentual abusivo, como ainda trouxe dispositivo de lei que, na época dos fatos geradores tributados, não estava vigente;

(lxx) a multa punitiva aplicada decorre de a Recorrente ter classificado, supostamente de forma indevida, operações de venda tributadas como sujeitas à suspensão da incidência, o que seria vedado apenas a partir da edição da Instrução Normativa (“IN”) RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009, que conferiu nova redação à IN da Secretaria da Receita Federal (“SRF”) nº 660, de 17 de julho de 2006, quando então passou a existir o suposto impedimento para revenda de produtos com a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS; e

(lxxi) se a referida IN RFB nº 977/2009 fosse tão somente de “natureza interpretativa”, como ensejou o i. Agente Fiscal, desta jamais poderia decorrer qualquer ato punitivo, também em razão do mesmo comando contido no art. 106 do CTN, conseqüentemente, ao menos por ausência de embasamento legal, resta em evidência que não há como ser mantida a multa de ofício (punitiva) imposta à Recorrente, ainda mais se considerado que fora fixada em 75% do valor do crédito tributário ora lançado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

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

O caso em apreço possui similaridade com outros processos da Recorrente os de nºs 10970.720023/2015-13 e 10970.720320/2015-51 também de minha relatoria.

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

Em referidos processos, esta Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, decidiu pela conversão do julgamento em diligência. Transcreve-se a Resolução nº 3201-002.383, de 20/11/2019 (processo nº 10970.720023/2015-13).

Tal Resolução foi exarada nos seguintes termos:

“Pelo teor do julgado recorrido e pelo histórico processual tem-se que a conversão do feito em diligência é medida que se impõe.

Como argumentado na peça recursal existe controvérsia em relação a:

- (i) supostos equívocos do acórdão recorrido quanto ao cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS em relação às receitas suspensas tributadas de ofício e Dos equívocos do acórdão recorrido quanto aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS glosados em razão da suposta ausência de documentação fiscal;
- (ii) impossibilidade de adoção de critérios jurídicos conflitantes na prática do lançamento de ofício;
- (iii) regime de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, de acordo com o artigo 9º da Lei nº 10.925/04, este será aplicável no caso de venda de produtos específicos ao setor agropecuário, tais quais os insumos destinados à produção das mercadorias de origem animal ou vegetal e destinadas à alimentação humana e animal, classificadas, entre outros, nos capítulos 8 a 12 - dentre os quais se incluem o trigo (NCM 10.01), o milho (NCM 10.05) e a soja (NCM 12.01) comercializados pela Recorrente, e seus subprodutos -, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, aplicável, conforme anteriormente destacado, somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real;
- (iv) glosa dos créditos com despesas de frete e armazenagem relativos à atuação da Recorrente como Empresa Comercial Exportadora;
- (v) aplicação da alíquota zero aos negócios com sementes;
- (vi) reembolso de despesas (serviços e corretagens);
- (vii) bens e serviços utilizados como insumos;
- (viii) glosa de créditos de aluguéis de imóveis não comprovados e de arrendamentos de terras;
- (ix) glosa do crédito em relação à soja supostamente adquirida com suspensão; e
- (x) direito ao crédito presumido, pelo entendimento da recorrente preencher todos os requisitos legais previstos no art. 8º da Lei 10.925/2004.

No caso, a conversão do feito em diligência parece ser a medida mais acertada ao caso concreto.

Luiz Guilherme Marinoni disserta que o contraditório assegura o direito à produção da prova, pois “de nada adianta a participação sem a possibilidade do uso dos meios necessários à demonstração das alegações. O direito à prova, destarte, é resultado da necessidade de se garantir à parte a adequada participação no processo.” (MARINONI, Luiz Guilherme. Novas linhas do processo civil: o acesso à justiça e os institutos fundamentais do direito processual. São Paulo, RT, 1993, p. 167.)

E tem alcance mais amplo. Impõe que as provas produzidas e requeridas pelos interessados, em sede de processo administrativo, sejam devidamente apreciadas de maneira a influenciar o convencimento da instância julgadora, como disserta Calmon de Passos, eis que “O contraditório, como garantia do devido processo legal, por seu turno, não se cumpre com a mera citação do réu, mas reclama complementar-se a ciência do interessado com o direito, reconhecido aos litigantes, de participação para provar e de alegação para esclarecer e convencer.” (PASSOS, J.J. Calmon de. O devido processo

Fl. 16 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

legal e o duplo grau de jurisdição. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, São Paulo, n. 17, dez., 1980, p. 127.)

A diligência, ainda, se mostra prudente em obediência ao princípio da verdade material.

Neste ponto, merece ser transcrito excerto do voto proferido pelo Conselheiro Winderley Morais Pereira no processo nº 11516.721362/2012-96 que também envolve a recorrente:

"O princípio da verdade material e da ampla defesa são intrínsecos ao Processo Administrativo Fiscal e em que pese o fato, do seu informalismo contido, estes corolários não podem ser afastados, devendo pelo contrário, ser privilegiados, visto que, qualquer discussão administrativa que seja maculada, por procedimentos processuais questionáveis, pode vir no futuro a ser objeto de novas discussões, o que sem dúvida, afasta um dos grandes benefícios do processo administrativo, que busca abreviar a solução dos litígios tributários.

Assim, mais um elemento que mostra ser a diligência medida adequada para o correto deslinde das matérias recursais.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem aprecie os pontos levantados pela recorrente, em especial, para que:

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

(ii) seja analisado o demonstrativo apresentado pela recorrente (documento 04 da Impugnação) para verificação de direito ao crédito vinculado a receitas pela não aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS nas operações de venda de grãos no mercado interno, nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº. 10.833/03, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento);

(iii) intime a recorrente a apresentar, no prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável uma vez por igual período, laudo que descreva detalhadamente o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos, serviços, despesas, custos ora glosados na sua produção, ou na prestação de serviços vinculados ao processo produtivo e ao seu objeto social. O laudo deverá, entre outros:

a) demonstrar a função de cada bem e serviço que pretende o reconhecimento como insumo e o motivo pelo qual ele é indispensável ao processo produtivo; b) esclarecer o teor de cada uma das atividades exercidas pela recorrente vinculando ao processo produtivo ou ao seu objeto social;

(iii) a fiscalização deverá elaborar relatório fiscal conclusivo quanto às matérias em questão;

(iv) cientifique a recorrente sobre o resultado do relatório da fiscalização, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação.

Observe-se, ainda, os termos da Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e do Parecer Cosit nº 05/2018.

Após, os presentes autos deverão retornar a este colegiado para prosseguimento do julgamento."

Para manter a coerência decisória com os casos análogos com as mesmas alegações técnicas relativas à apuração dos créditos para os anos-calendário imediatamente subsequentes, quais sejam, 2010 e 2011 e que envolvem a própria Recorrente compreendo que a melhor solução para o atual estágio processual é a conversão do presente julgamento em

Fl. 17 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

diligência nos mesmos moldes já adotados nos processos n.ºs 10970.720023/2015-13 e 10970.720320/2015-51, com os acréscimos a seguir.

No presente processo há a necessidade também de ser esclarecido outro ponto para o correto deslinde da questão no que se refere a suposta exportação não confirmada, considerando que existe indício de que a operação questionada, consubstanciada na Nota Fiscal nº 14 pode se tratar de revenda de mercadorias para empresa comercial exportadora, hipótese em que a efetiva exportação das mercadorias no prazo legal seria de responsabilidade do adquirente, no caso, a ECE, não podendo a Recorrente, em princípio, ser punida por eventual descumprimento da legislação tributária por parte de terceiro, sendo facultado ao Agente Fiscal intimar o destinatário das mercadorias a apresentar o comprovante de exportação, conforme faculdade que lhe assiste o art. 2º, § 5º do Decreto nº 3.724/2001 como defendido pela Recorrente.

Acrescente-se, ainda, que como defendido pela Recorrente, o seu procedimento fiscal adotado pode estar respaldado no que definido pela Receita Federal do Brasil que, na Solução de Consulta COSIT nº 92, de 26/01/2017, consignou que a apresentação de nota fiscal de venda é meio hábil a comprovar a venda com fim específico de exportação, para fins da não incidência da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Assim, sem se fazer nenhum juízo prévio em relação ao mérito do litígio em relação à aludida matéria recursal, entendo que a conversão do julgamento em diligência para melhor apreciação dos elementos probatórios encartados nos autos é medida que se impõe, com a apreciação por parte da Autoridade Fiscal (i) se houve ou não a efetiva exportação das mercadorias acobertadas pela Nota Fiscal nº 14, com a análise dos registros fiscais e contábeis da Recorrente e (ii) se o procedimento adotado pela Recorrente se amolda ao previsto na Solução de Consulta COSIT nº 92, de 26/01/2017.

Em que pese a determinação expressa deste CARF (Acórdão nº 3301-004.190) em relação aos pontos omissos que deveriam ser sanados e da diligência fiscal determinada, constata-se, em princípio, que no relatório fiscal de fls. 3.796/3.811, não houve realização de cálculo que considerasse eventual saldo credor que seria criado em função da tributação, de ofício, das receitas com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, em relação ao qual, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, conforme alegação da Recorrente havia, em sua apuração original, promovido o devido estorno, o que, caracteriza o descumprimento do quanto determinado por este CARF em relação às omissões apontadas na decisão referenciada, as quais expressamente determinou-se que fossem analisadas.

Mostra-se prudente a diligência, também, em razão de a análise ter ocorrido por meio de amostragem diminuta do total de notas fiscais referentes às aquisições de milho e soja do período.

A recorrente demonstrou tal circunstância em sua peça recursal, nos seguintes termos:

- das aquisições de mercadorias de milho e soja que totalizaram a quantia de R\$ 885.811.148,82, a autoridade fiscal realizou o cruzamento de NFE que representam apenas R\$ 104.886.627,50;

- em relação ao universo de notas fiscais, a amostragem é ainda menos representativa: do total de 16.480 notas fiscais de entrada emitidas pelos fornecedores de milho e soja pessoas jurídicas, apenas 1.066 (mil e sessenta e seis) notas fiscais foram cruzadas pela

Fl. 18 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

autoridade fiscal, representando o percentual de 6,47% do total de notas fiscais de entrada contabilizadas pela Recorrente;

- em relação aos 407 fornecedores da Recorrente, e dos quais se afirma que 30 (trinta) foram fiscalizados, constata-se que apenas 17 são de fato pessoas jurídicas diferentes, já que os outros 13 fornecedores apontados são estabelecimentos filiais pertencentes a um mesmo grupo empresarial, ou seja, apenas 4,18% de todos aqueles que venderam milho e soja tiveram suas notas fiscais convenientemente analisadas pela autoridade fiscal;

- da amostra o Agente Fiscal desconsiderou 1.064 notas fiscais por referirem-se a aquisições com fim específico de exportação (que, como visto, ainda assim deveriam ser consideradas, uma vez que a Recorrente está sendo exigida das contribuições sociais devidas sobre essas mercadorias, nos termos do artigo 9º da Lei nº. 10.833/03);

- as 3 notas fiscais remanescentes da amostra, com “CFOPs 5102 e 6102”, como reconhece expressamente às fls. 3.802 – que totalizam **0,2814%** da amostra original – resultariam num crédito de R\$ 5.415,43 (cinco mil, quatrocentos e quinze reais e quarenta e três centavos) à Recorrente; e

- se de uma amostra de apenas 0,2814% das notas fiscais apurou-se R\$ 5.415,43 em créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS, em 100% das notas fiscais o crédito seria equivalente a R\$ 1.924.286,35.

Compreendo como relevantes as considerações postas e que merecem melhor elucidação.

Esclareço, por fim, que em sede de memoriais trazidos aos autos, a Recorrente trouxe Laudo Técnico nos mesmos moldes e bases do determinado nas Resoluções nº. 3201-002.383 e nº. 3201-002.384, o que implica que tal documento deverá ser apreciado pela Fiscalização.

Assim, a diligência deverá analisar a totalidade da documentação fiscal apresentada pela Recorrente e, em caso de impossibilidade, a qual deve ser devidamente justificada pela Autoridade Fiscal, ser efetivada por amostragem em percentual significativamente superior à diligência originalmente efetivada.

Ainda, deve ser observado, no cumprimento da diligência ora proposta, o anteriormente decidido pelo CARF através do Acórdão nº 3301-004.190.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, observadas as considerações postas no presente voto, para que a unidade de origem aprecie os pontos levantados pela recorrente, em especial, para que:

(i) em razão da mudança do regime de apuração do PIS/COFINS, apure os créditos porventura existentes, uma vez afastada a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, com o refazimento da apuração dos créditos vinculados a estas saídas tributadas, independentemente de estarem registradas na Dacon, com a intimação da Recorrente para apresentação de documentos e informações adicionais, porventura, necessárias;

(ii) em atendimento ao quanto determinou o CARF através do Acórdão nº 3301-004.190 apure os créditos das entradas, com base no percentual das saídas tributadas de ofício, quando muito, segregando-se tais entradas de acordo com a sua natureza (de fim específico de exportação ou não);

Fl. 19 da Resolução n.º 3201-003.449 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720062/2014-21

(iii) sejam analisados os demonstrativos apresentados pela Recorrente para verificação de direito ao crédito vinculado a receitas pela não aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS nas operações de venda de grãos no mercado interno, nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e Lei nº. 10.833/2003, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento);

(iv) se houve ou não a efetiva exportação das mercadorias acobertadas pela Nota Fiscal nº 14, com a análise dos registros fiscais e contábeis da Recorrente e se o procedimento adotado pela Recorrente se amolda ao previsto na Solução de Consulta COSIT nº 92, de 26/01/2017;

(v) aprecie a Fiscalização o Laudo Técnico apresentado pela Recorrente em sede de memoriais;

(vi) observe o anteriormente decidido pelo CARF através do Acórdão nº 3301-004.190;

(vii) elabore relatório fiscal conclusivo quanto às matérias em questão;

(viii) cientifique a Recorrente sobre o resultado do relatório da fiscalização, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação; e

(ix) observe, ainda, os termos da Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e o Parecer Cosit nº 05/2018.

Após, os presentes autos deverão retornar a este colegiado para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade