



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.720320/2015-51
Recurso Voluntário
Resolução nº **3201-002.384 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de novembro de 2019
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente NIDERA SEMENTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, para que a unidade preparadora: (i) 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 na página 82 de sua Impugnação administrativa (fl. 1.581 dos autos) para verificação de direito ao crédito vinculado a receitas pela não aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS nas operações de venda de grãos no mercado interno, nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº. 10.833/03, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento); (iii) intime a recorrente a apresentar, no prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável uma vez por igual período, laudo que descreva detalhadamente o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos, serviços, despesas, custos ora glosados na sua produção, ou na prestação de serviços vinculados ao processo produtivo e ao seu objeto social. O laudo deverá, entre outros: a) demonstrar a função de cada bem e serviço que pretende o reconhecimento como insumo e o motivo pelo qual ele é indispensável ao processo produtivo; b) esclarecer o teor de cada uma das atividades exercidas pela recorrente vinculando ao processo produtivo ou ao seu objeto social; (iii) a fiscalização deverá elaborar relatório fiscal conclusivo quanto às matérias em questão; (iv) cientifique a recorrente sobre o resultado do relatório da fiscalização, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação. Observe-se, ainda, por fim, os termos da Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e do Parecer Cosit nº 05/2018.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá

Reis, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

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-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 2/9), no montante total de R\$ 16.917.314,97, e da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 10/17), no montante total de R\$ 3.672.838,12, ambos referentes aos períodos de apuração janeiro/2011, abril/2011 a julho/2011, setembro/2011 a novembro/2011. Além disso os autos de infração ainda glosaram créditos na apuração das contribuições sob o regime não cumulativo referentes a aquisição no mercado interno nos valores totais de R\$ 10.988.369,65 (Cofins) e R\$ 2.386.744,00 (PIS/Pasep), referentes aos períodos de apuração janeiro/2011 a junho/2011, agosto/2011 e outubro/2011 a dezembro/2011.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 19/106), o autuante assim fundamentou a lavratura dos autos de infração:

- a contribuinte possuía três atividades econômicas distintas no período da fiscalização, separadas nos lançamentos contábeis e extra-contábeis:

18. *A primeira, compreendendo principalmente uma atividade produtiva de multiplicação e comercialização de sementes, com lançamentos contábeis e extra-contábeis identificados pela sigla NID, onde a empresa e parceiros são os responsáveis pela produção das cultivares que serão vendidas. Esta atividade econômica será referenciada no presente termo por produção de sementes (NID).*

19. A segunda, caracterizada principalmente pela atividade estritamente comercial de exportação e venda no mercado interno de grãos/cereais e pela atividade agroindustrial por encomenda para obtenção de derivados de soja e sua comercialização no mercado interno e externo. Estas duas atividades estão relacionadas com lançamentos contábeis e extra-contábeis identificados pela sigla BGO. Elas serão referenciadas no presente termo por comercialização de grãos (BGO) – nomenclatura utilizada pelo contribuinte.

20. A última atividade econômica é caracterizada pela atividade comercial e industrial por encomenda de venda de fertilizantes e defensivos. Tal atividade está relacionada com os lançamentos contábeis e extra-contábeis identificados pela sigla NPC e será referenciada no presente termo por comercialização de fertilizantes (NPC) – nomenclatura utilizada pelo contribuinte.

Por essa razão as análises foram realizadas de forma segregada para cada um dos três negócios identificados (NID – BGO – NPC);

- foi solicitada à contribuinte a apresentação de memorial de cálculo ou demonstrativo utilizado como base para apuração da tributação e dos créditos de PIS/Pasep e Cofins, e ela pediu um prazo para realizar a recomposição da apuração, o que lhe foi concedido. Ao final, ela apresentou memorial dos cálculos solicitando que fossem acatados em substituição aos Dacon e PER/Dcomp anteriormente apresentados. Após as alterações efetuadas pela fiscalizada nas receitas sujeitas à tributação e na base de cálculo dos créditos, houve um ajuste nos valores passíveis de ressarcimento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins. O procedimento fiscal, conforme solicitado pela contribuinte, acatou a planilha apresentada com a recomposição das apurações como ponto de partida para a análise dos direitos creditórios;

DA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS

NID – Receita de Serviços de Industrialização

- a contribuinte classificou indevidamente receitas auferidas com serviços de industrialização como sujeitas à alíquota zero. Intimada, respondeu dizendo que, por

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

equivoco, deixou de informar na base de cálculo em face de o serviço ter sido aplicado sobre semente de milho.

BGO – Receita de Venda no Mercado Interno – Não suspensa

• quando solicitada, pelo Termo de Intimação fiscal 02/2014, a apresentar individualizadamente, a base legal para aplicação da suspensão das contribuições ao PIS/Cofins aplicada a cada uma das notas fiscais emitidas a empresa classificou as notas fiscais de vendas na atividade de comercialização de grãos (BGO) em duas bases legais:

(1) "Venda a estabelecimento Cerealista – Operação Suspensa de acordo com art. 8º da Lei nº 10.925/04"

o a venda a estabelecimento cerealista não permite a aplicação do instituto da suspensão do PIS/Pasep e da Cofins previsto no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004;

o questionada, em nenhum momento a empresa demonstrou atender aos requisitos para ser considerada cerealista nos termos do inciso I do § 1º do art. 3º da Instrução Normativa nº 660, de 2006. Portanto, não se pode aplicar a suspensão disciplinada no inciso I do art. 3º dessa mesma Instrução

Normativa nas vendas de soja e milho efetuadas pela Nidera Sementes Ltda. em seu negócio econômico de comercialização de grãos (BGO), com base em vendas de empresa cerealista;

o não caracteriza atividade agropecuária a mera intermediação de animais e de produtos agrícolas, nos termos do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, razão pela qual a Nidera Sementes Ltda. não pode ser considerada uma pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária em seu negócio de comercialização de grãos (BGO);

o conclui-se que as vendas no mercado interno de soja e milho classificadas como Venda a estabelecimento Cerealista – Operação Suspensa de acordo com art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, relativos à atividade econômica de comercialização de grãos (BGO), devem ser tributadas pelas contribuições ao PIS e Cofins;

e (2) "Esta operação será suspensa, conforme art. 54 a 57 da Lei 12350/10"

o conforme disciplinado nas alíneas do inciso I do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, e regulamentado pelos arts. 3º e 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 2011, é necessário conhecer os adquirentes e a destinação dada aos produtos vendidos para que possa ser aplicada a suspensão obrigatória do PIS/Pasep e da Cofins. Com esse objetivo, foram efetuadas diligências em vinte e duas pessoas jurídicas que adquiriram mercadorias da Nidera Sementes Ltda. e cuja receita foi classificada, pela fiscalizada, como suspensão das contribuições;

o as seguintes pessoas jurídicas informaram adquirir produtos com suspensão disciplinada pela Instrução Normativa nº 1.157, de 2011, que regulamentou a Lei nº 12.350, de 2010, e preencheram os requisitos para aplicação da referida suspensão, confirmando-se, pois, a possibilidade de realização das vendas com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins disciplinadas nesse diploma legal:

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

CNPJ	Pessoa Jurídica	Aquisições
00.974.731/0002-19	FRANGOS PIONEIRO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA	453.342,50
01.243.305/0047-70	DIPLOMATA INDUSTRIA COMERCIAL S/A	506.000,00
01.838.723/0001-27	BRF - BRASIL FOODS S/A	3.724.293,39
02.719.035/0002-91	AVEBOM INDUSTRIA DE ALIMENTOS LTDA	105.404,55
02.914.460/0001-50	SEARA ALIMENTOS S/A	79.256.650,88
04.664.556/0006-48	FENA SUL ALIMENTOS S/A	2.014.085,25
73.209.769/0004-30	AVÍCOLA FELIPE S/A	168.556,50
74.101.569/0010-70	AGRÍCOLA JANDELLE S/A	1.490.553,00
83.158.824/0001-11	COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA DE CAMPOS NOVOS	175.757,66
85.090.033/0004-75	JAGUAFRANGOS INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA ME	80.798,83

o conforme respostas recebidas, para as seguintes pessoas jurídicas, os produtos foram adquiridos para revenda ou para uso da agroindústria, sendo que as vendas foram classificadas pela Nidera Sementes Ltda. como *Venda a estabelecimento Cerealista – Operação Suspensa de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925/04*. Observa-se que a fiscalizada forneceu tais produtos em sua atividade de comercialização de grãos (BGO). Para essa atividade, como visto, a empresa não se enquadra nas situações legais que permitem a realização das vendas com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins:

CNPJ	Pessoa Jurídica	Aquisições
00.080.671/0026-68	CARAMURU ALIMENTOS S/A	3.728.774,05
05.565.745/0001-11	COOPERATIVA RURAL ALIANÇA LTDA	4.392.500,00
08.415.791/0004-75	CERVEJARIA PETRÓPOLIS DO CENTRO OESTE LTDA	12.522.680,61
76.107.770/0001-08	BATAVO COOPERATIVA AGROINDÚSTRIAL	497.767,25
76.537.240/0003-53	KOWALSKI ALIMENTOS LTDA	1.429.972,50
84.046.101/0001-93	BUNGE ALIMENTOS S/A	7.944.203,28
94.106.747/0001-72	MARASCA COMERCIO DE CEREAIS LTDA	16.666.666,60

o a única exceção ao item acima foi para as vendas realizadas à diligenciada Kowalski Alimentos Ltda., cuja classificação feita pela fiscalizada remete à suspensão da Lei nº 12.350, de 2010. No entanto, o campo "Observações" das respectivas notas fiscais eletrônicas não contém informação de suspensão ou contém a informação de suspensão de acordo com a Instrução Normativa nº 660, de 2006. Além disso, a diligenciada foi clara em sua resposta sobre a não aplicação da suspensão disciplinada na Lei nº 12.350, de 2010:

2. Ademais, informa que, no período compreendido entre Janeiro a Dezembro de 2011, não produziu mercadorias classificadas nos códigos NCM 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM ou preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos, classificados nas posições 01.03 e 01.05 do código 2309.90 da NCM.

2. Por fim, a Intimada esclarece que todas as aquisições de mercadorias da NIDERA SEMENTES LTDA, retratadas nas Notas Fiscais listadas na planilha encaminhada juntamente com o Termo de Diligência ora respondido, foram realizadas com suspensão das contribuições ao PIS e COFINS, nos termos da IN SRF 660, de 17 de julho de 2006. [sem grifo no original]

• as pessoas jurídicas listadas a seguir, segundo respostas recebidas relativas ao item anterior, adquiriram produtos com suspensão disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 660, de 2006, que regulamentou a Lei nº 10.925, de 2004, ou preencheram os requisitos para aquisição com suspensão da Lei nº 12.350, de 2010, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 2011. De acordo com a legislação vigente e tendo em vista que os produtos foram vendidos na atividade de produção de sementes

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720320/2015-51

(NID), confirmou-se a possibilidade de realização das vendas com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins:

CNPJ	Pessoa Jurídica	Aquisições
01.889.918/0007-91	SEMENTES ESTRELA COM. IMP. EXP. LTDA	2.576,00
02.003.402/0046-77	ADM DO BRASIL LTDA	166.362,46
07.742.097/0001-57	SELVINO & OTÍLIA GONZATTI ARMAZENAGENS LTDA	681.583,33
60.498.706/0134-88	CARGILL AGRÍCOLA S.A.	1.241.164,01
83.158.824/0001-11	COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA DE CAMPOS NOVOS	175.757,66
84.046.101/0057-48	BUNGE ALIMENTOS S/A	845.796,21
91.830.836/0001-79	OLFAR S/A - ALIMENTO E ENERGIA	87.150,94
94.813.102/0001-70	TRES TENTOS AGROINDÚSTRIA L SA	53.915,00
98.248.644/0025-75	CAMERA AGROALIMENTOS S.A	4.320,00

BGO – Conta Contábil 4.1.1.06.006 – Serviços e Corretagens

- a contribuinte não tributou os lançamentos contábeis efetuados na conta 4.1.1.06.006 Serviços e Corretagens. Intimada, ela respondeu que *houve erro na classificação posto que trata-se de reembolso de despesa ocorrida entre a Nidera Netherland (Holanda) e o Brasil;*

- apesar de informar que a receita se referiria a reembolso de despesas, a fiscalizada não apresentou nenhum documento sobre as despesas reembolsadas;

- ainda que não comprovado o reembolso de despesas, pode-se observar que a lei não o exclui da incidência do PIS/Pasep e da Cofins, pois ele não se subsume a nenhum dos dispositivos legais que tratam da não incidência e dos créditos cujo desconto é permitido. Logo, sua exclusão da base de cálculo das contribuições é vedada por inexistência de previsão legal que a fundamente;

DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/COFINS

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

- em relação às vendas efetuadas com suspensão de PIS/Pasep e Cofins na atividade de produção de sementes (NID), para as quais restou comprovado o correto atendimento à legislação vigente, a empresa não estornou os créditos proporcionalmente às receitas auferidas com a suspensão da tributação, como determinado pelo § 2º do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006. Assim, após aplicar glosas específicas de créditos, que serão à frente expostas, do saldo de crédito remanescente deve-se fazer o estorno proporcional às receitas auferidas com suspensão da incidência de PIS/Pasep e Cofins na atividade de produção de sementes (NID);

Da glosa de créditos relativa à atuação como empresa comercial exportadora a própria fiscalizada afirmou atuar como empresa comercial exportadora, de acordo com dados preenchidos em sua DIPJ relativa ao ano-calendário 2011;

- intimada, a contribuinte apresentou a relação de todas as notas fiscais de entrada e saída relativas à atividade de empresa comercial exportadora. Analisando a resposta à intimação e as notas fiscais apresentadas, conclui-se que as aquisições de mercadorias foram efetuadas sem a tributação de PIS/Pasep e Cofins e, em sua grande maioria, destinadas à exportação;

- analisando as receitas auferidas com exportações da Nidera Sementes Ltda., para a atividade de comercialização de grãos (BGO), identifica-se dois tipos de exportação: (1) a exportação de produtos recebidos ou adquiridos para fins de exportação – atuação como empresa comercial exportadora e (2) a exportação de produtos industrializados por encomenda – atuação como empresa exportadora;

- partindo-se do total de exportações realizadas pela empresa e descontando-se a receita auferida com exportação de produtos obtidos por meio da industrialização por

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

encomenda na atividade de comercialização de grãos (BGO), obtém-se o total de receita auferida pela empresa na atuação como empresa comercial exportadora (Total anual: R\$ 1.563.609.969,50 – R\$ 159.670.908,26 = R\$ 1.403.939.061,24);

- apesar de as pessoas jurídicas que realizam operações de exportação não apurarem contribuições a recolher sobre as respectivas receitas auferidas, a legislação permite, via de regra, que sejam apurados créditos referentes às mercadorias, produtos e insumos adquiridos, bem como em relação às despesas e encargos incorridos para a obtenção de receita de exportação (desde que essas receitas, se auferidas no mercado interno, estivessem sujeitas ao regime não-cumulativo), nas mesmas regras, condições e limites aplicáveis aos créditos apurados sobre as receitas auferidas no mercado interno. Para a empresa comercial exportadora, porém, existe vedação legal expressa à apuração dos créditos relativos à Cofins, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, da Lei n.º 10.833, de 2003, extensiva à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 15, inciso III, do mesmo diploma legal;

- 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 § 4º do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003. Assim, após aplicar glosas específicas de créditos por não atenderem à legislação vigente, do saldo de crédito remanescente deve-se fazer essa glosa proporcional;

Bens para Revenda

- inicialmente a empresa não havia pleiteado créditos nesta rubrica, conforme dados do Dacon. Entretanto, na Memória de Cálculo apresentada, ela solicitou uma base de cálculo de R\$ 1.416.680,00 para o ano-calendário de 2011, que foi confirmada por amostragem das notas fiscais eletrônicas;

Bens utilizados como insumos

- a empresa havia informado inicialmente no Dacon uma base de cálculo dos créditos desta rubrica no valor total de R\$ 18.519.544,73. Ela efetuou a recomposição da apuração dos débitos e créditos, consolidada na Memória de Cálculo, na qual apresentou uma nova base de cálculo no valor de R\$ 4.369.176,61 para o ano calendário de 2011, a qual foi considerada neste procedimento fiscal;

- aplicou-se o estorno de créditos proporcionais às vendas efetuadas com suspensão da incidência do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do § 2º do art. 3º da Instrução Normativa SRF n.º 660, de 2006, que disciplinou o inciso II do § 4º do art. 8º e o § 4º do art. 15 da Lei n.º 10.925, de 2004;

Serviços utilizados como insumos

- a empresa havia informado inicialmente no Dacon uma base de cálculo dos créditos para esta rubrica de R\$ 20.852.849,41. Ela efetuou a recomposição da apuração dos débitos e créditos, consolidada na Memória de Cálculo, na qual apresentou uma nova base de cálculo para créditos desta rubrica no valor de R\$ 15.760.103,83 para o ano calendário de 2011, a qual foi considerada neste procedimento fiscal;

- nos termos do inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, c/c o disposto nas Instruções Normativas SRF n.º 247, de 2002, e n.º 404, de 2004, os gastos com análises, classificação, fumigação, expurgo e beneficiamento de sementes realizados na atividade de comercialização de grãos (BGO), não podem ser considerados como insumos sujeitos à composição da base de cálculo de créditos do PIS/Pasep e da Cofins;

- aplicou-se o estorno de créditos proporcionais às vendas efetuadas com suspensão da incidência do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do § 2º do art. 3º da Instrução Normativa SRF n.º 660, de 2006, que disciplinou o inciso II do § 4º do art. 8º e o § 4º do art. 15 da Lei n.º 10.925, de 2004;

- aplicou-se o estorno de créditos proporcionais às exportações realizadas pela contribuinte como empresa comercial exportadora no negócio de comercialização de

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

grãos (BGO), como disciplinado no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2004;

Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor

- a empresa havia informado inicialmente no Dacon uma base de cálculo dos créditos para esta rubrica no valor de R\$ 1.580.556,67. Ela efetuou a recomposição da apuração dos débitos e créditos, consolidada na Memória de Cálculo, na qual apresentou uma nova base de cálculo para créditos desta rubrica no valor de R\$ 669.624,38 para o ano-calendário de 2011, a qual foi considerada neste procedimento fiscal;
- aplicou-se o estorno de créditos proporcionais às exportações realizadas pela contribuinte como empresa comercial exportadora no negócio de comercialização de grãos (BGO), como disciplinado no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2004;

Despesas de Aluguéis de Prédios de PJ

- a empresa havia informado inicialmente no Dacon uma base de cálculo dos créditos para esta rubrica de R\$ 1.533.832,06. Ela efetuou a recomposição da apuração dos débitos e créditos, consolidada na Memória de Cálculo, na qual apresentou uma nova base de cálculo para créditos desta rubrica no valor de R\$ 1.739.330,90 para o ano-calendário de 2011, a qual foi considerada neste procedimento fiscal;
- analisando os contratos de aluguel apresentados, observa-se aluguéis de imóveis pagos a pessoas físicas, Aurélio Lopes Rodrigues e Anete Beatriz Wienzenmann Lima, o que não pode ser utilizado como base de cálculo para créditos do PIS/Pasep e da Cofins nos termos da legislação vigente (inciso IV e incisos I e II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003);
- na apuração do PIS/Pasep e da Cofins sob a sistemática não cumulativa, não há previsão legal para desconto de créditos relativos a despesas com locação de *stands* e espaços em feiras. Apesar de a contribuinte informar que tais despesas são importantes para o processo produtivo, resta evidente que uma participação em feira nacional tem a característica de exposição com foco comercial. O plantio no espaço locado tem como único objetivo expor as características e/ou qualidades dos produtos que serão objeto de comercialização. Portanto, com fundamento nos incisos II e IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e não existindo previsão legal específica, as despesas com locação de *stands* e espaços em feiras não podem ser utilizadas como base de cálculo de créditos de PIS/Pasep e Cofins;
- inexistente previsão legal para desconto de créditos sobre despesas relativas a arrendamento de imóveis rurais. Pelo disposto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não podem ser utilizados como base de cálculo de créditos de PIS/Pasep e Cofins as despesas com arrendamento de imóveis rurais, mesmo que efetuadas com pessoas jurídicas;
- aplicou-se o estorno de créditos proporcionais às exportações realizadas pela contribuinte como empresa comercial exportadora no negócio de comercialização de grãos (BGO), como disciplinado no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2004;

Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos de PJ

- a empresa havia informado inicialmente no Dacon uma base de cálculo dos créditos para esta rubrica de R\$ 882.724,62. Ela efetuou a recomposição da apuração dos débitos e créditos, consolidada na Memória de Cálculo, na qual apresentou uma nova base de cálculo para créditos desta rubrica no valor de R\$ 40.742,39 para o ano-calendário de 2011, a qual foi considerada neste procedimento fiscal;
- aplicou-se o estorno de créditos proporcionais às exportações realizadas pela contribuinte como empresa comercial exportadora no negócio de comercialização de grãos (BGO), como disciplinado no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2004;

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

- a empresa havia informado inicialmente no Dacon uma base de cálculo dos créditos para esta rubrica de R\$ 171.060.957,36. Ela efetuou a recomposição da apuração dos débitos e créditos, consolidada na Memória de Cálculo, na qual apresentou uma nova base de cálculo para créditos desta rubrica no valor de R\$ 170.249.013,34 para o ano-calendário de 2011, a qual foi considerada neste procedimento fiscal;
- a nota fiscal, nº 3, emitida pela S.A. Moageira e Agrícola, CNPJ 78.143.146/0001-83, em 03/05/2011, no valor de R\$ 174.221,40, refere-se à prestação de serviço de recepção e secagem de soja em grãos. A nota fiscal, nº 171, emitida pela Pradozem Comércio, Serviços e Transporte Ltda, CNPJ 90.049.677/0001-07, em 21/06/2011, no valor de R\$ 41.098,74, refere-se à prestação de serviço de tratamento líquido de trigo – expurgo. Os serviços a que se referem esses documentos fiscais não podem ser considerados armazenagem, bem como não podem ser considerados serviços utilizados como insumo, visto que sua contratação ocorre após o processo produtivo. Logo, nos termos dos incisos II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, essas despesas não podem ser incluídas na base de cálculo de créditos do PIS/Pasep e da Cofins;
- a contribuinte apresentou notas fiscais relativas a despesas de armazenagem na importação de trigo. O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permite apenas a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins referente a armazenagem de mercadoria quando o ônus for suportado pelo vendedor, o que não é aqui o caso. Por outro lado, o direito de crédito referente a frete e armazenagem somente se aplicariam a mercadorias que dissessem respeito aos incisos I e II dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que por força do § 3º desses mesmos artigos foram restringidas às exclusivamente adquiridas de pessoa jurídica domiciliada no país. Por último, o serviço de armazenagem de trigo importado adquirido para revenda não pode ser considerado um serviço, utilizado como insumo nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. A armazenagem na entrada de um produto adquirido para revenda é uma despesa posterior à sua produção ou à prestação de serviços e não gera direito de crédito com base no citado dispositivo legal. Desse modo, não podem ser considerados os créditos relativos às notas fiscais de armazenagem de trigo na importação;
- apesar de ser uma despesa importante para as atividades da empresa, o transbordo, quando prestado de forma isolada, é um serviço que não se confunde com o frete. O transbordo também não pode ser considerado um serviço utilizado como insumo, visto que sua contratação ocorre após o processo produtivo. Por isso, nos termos dos incisos II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os gastos com transbordo não podem ser considerados como base de cálculo de créditos do PIS/Pasep e da Cofins;
- aplicou-se o estorno de créditos proporcionais às exportações realizadas pela contribuinte como empresa comercial exportadora no negócio de comercialização de grãos (BGO), como disciplinado no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2004;

Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil

- a empresa havia informado inicialmente no Dacon uma base de cálculo dos créditos para esta rubrica no valor de R\$ 195.147,53. Ela efetuou a recomposição da apuração dos débitos e créditos, consolidada na Memória de Cálculo, na qual apresentou uma nova base de cálculo para créditos desta rubrica zerado, a qual foi considerada neste procedimento fiscal;

Crédito Presumido

- a empresa havia informado inicialmente no Dacon uma apuração de créditos presumidos nos valores de R\$ 2.713.058,11 para o PIS/Pasep e de R\$ 5.076.966,90 para a Cofins, referentes ao ano-calendário de 2011. Ela efetuou a recomposição da apuração dos débitos e créditos, consolidada na Memória de Cálculo, na qual apresentou novos valores de crédito presumido: PIS/Pasep – R\$ 1.130.457,32 e Cofins – R\$ 5.206.494,34, valores estes considerados neste procedimento fiscal;

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

- pela análise da documentação apresentada, verificou-se que a empresa executou procedimentos de industrialização por encomenda no ano-calendário de 2011. Pelas informações fornecidas e pelo conteúdo do contrato com a Granosul, nota-se que na industrialização por encomenda são gerados os seguintes produtos, na atividade econômica de comercialização de grãos (BGO):
 - Óleo de Soja – NCM 1507.10.00;
 - Farelo de Soja – NCM 2304.00.90;
 - Resíduo de Soja – NCM 2304.00.90;
 - Goma de Soja – NCM 1301.90.90;
 - Casquinha de Soja – NCM 2304.00.90
- analisando os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, observa-se que a produção de goma de soja, NCM 1301.90.90, não permite a apuração de créditos presumidos sobre a aquisição de insumos necessários à sua produção, devendo-se, pois, efetuar a glosa dos créditos presumidos proporcional ao percentual de receita auferida com a venda desse produto;
- o inciso II do § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, disciplina a impossibilidade de apuração de créditos para as pessoas jurídicas que efetuam vendas com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins nos termos da referida lei. Em 24/06/2011 entrou em vigência a Lei nº 12.431, de 2011, que passou a excepcionar o estorno de créditos para as receitas auferidas com suspensão de PIS/Pasep e de Cofins nos casos de vendas de farelo de soja (NCM 23.04) e tortas (NCM 23.06). Assim, tendo em vista as receitas auferidas pela empresa com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins segundo a Lei nº 12.350, de 2010, deve ser realizado um estorno dos créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados na elaboração dos respectivos produtos vendidos com essa suspensão. No caso concreto, deve ser estornado o crédito presumido apurado pela contribuinte proporcionalmente às receitas auferidas com suspensão na venda de farelo de soja, já que para os demais produtos vendidos com suspensão nos termos da Lei nº 12.350, de 2010, não foram solicitados créditos em sua aquisição;
- para adquirir o direito à apuração de crédito presumido com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004:
 - as pessoas jurídicas devem produzir mercadorias classificadas nos capítulos e código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) enumerados no *caput* do citado art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;
 - tais produtos devem ser destinados à alimentação humana ou animal;
 - as pessoas jurídicas devem adquirir insumos de pessoas físicas, cooperados pessoas físicas, cerealistas, pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou cooperativas de produção agropecuária;
- o requisito de destinação à alimentação humana ou animal das mercadorias produzidas deve ser verificado em relação à pessoa jurídica adquirente, sendo que as vendas para exportação não permitem certificar o atendimento a esse requisito. Por essa razão deve-se efetuar uma glosa nos créditos presumidos proporcional ao percentual de receita auferida com exportações;
- embora a Nidera Sementes Ltda. comercialize óleo de soja, farelo de soja, casquinha de soja, todos produtos listados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, originados da soja em grão por ela adquirida de pessoas físicas, cooperativas de produção agropecuária, pessoas jurídicas que exercem a atividade agropecuária e cerealistas, não é ela quem produz efetivamente essas mercadorias. Com efeito, ela contrata a industrialização, que é, então, feita por terceiros. Por essa razão, essa operação não permite a apropriação, pela fiscalizada, do crédito presumido de que trata o citado art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Portanto, além das glosas específicas acima vistas, não sendo a Nidera Sementes Ltda. a produtora do farelo de soja, do óleo de soja, da goma de soja e seus

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720320/2015-51

resíduos, não há que se falar em apuração de créditos presumidos de PIS/Pasep e Cofins.

Cientificada dos autos de infração em 04/01/2016 (fl. 1497), a contribuinte apresentou, em 01/02/2016 (fl. 1499), impugnação (fls. 1500/1590), na qual, preliminarmente, alega:

DA INOBSERVÂNCIA DO REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS NÃO CUMULATIVAS PELA FISCALIZAÇÃO FEDERAL NA PRÁTICA DO ATO DE LANÇAMENTO

- os autos de infração são nulos na medida em que desrespeitam frontalmente as disposições da legislação tributária vigente, atentando contra o disposto nos arts. 142 e 146 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional;
- o auditor fiscal no item 65 do Termo de Verificação Fiscal, afirma que *as vendas no mercado interno de soja e milho em grãos não podem ser efetuadas com suspensão da Lei 10925/2004, pelo não enquadramento da Nidera Sementes Ltda. nos requisitos legais, devendo ser tributadas pelas contribuições ao PIS e Cofins*. Ocorre que, na sequência, já no item 67, ele sustenta que *as pessoas jurídicas listadas a seguir, segundo respostas apresentadas e juntadas a este procedimento fiscal, adquiriram produtos com suspensão disciplinada pela IN RFB 660/2006, que regulamentou a Lei nº 10.925/2004, ou preencheram os requisitos para aquisição com suspensão da Lei 12.350/2010, disciplinada pela IN RFB 1.157/2011. De acordo com a legislação vigente, e tendo em vista que os produtos foram vendidos na atividade de produção de sementes (NID), confirmou-se a possibilidade de realização das vendas com suspensão das contribuições ao PIS/Cofins*. Com isso ele promoveu o estorno dos créditos apurados em relação a essas receitas. No entanto, as vendas do negócio NID referem-se a operações com sementes, as quais estão sujeitas à alíquota zero para o PIS/Pasep e para a Cofins, por força do art. 1º, inciso III, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Ou seja, a fiscalização ignorou o regime aplicável às operações praticadas pela contribuinte, na medida em que reconheceu a suspensão das contribuições em operações sujeitas à alíquota zero, como também pugnou pelo estorno dos créditos calculados em relação a essas operações que foram devidamente tributadas;
- o art. 54 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, assegura a suspensão do PIS/Pasep e da Cofins apenas nos casos de vendas no mercado interno para pessoas jurídicas produtoras de carne e de insumos para alimentação de animais vivos, o que não se coaduna com a venda de sementes. Tampouco as pessoas jurídicas listadas no item 65 do Termo de Verificação Fiscal seriam produtores de carne e/ou insumos para alimentação de animais vivos, constituindo-se, em sua maioria, em *trading companies* e empresas comerciais exportadoras de *commodities* agrícolas, como se comprova pelos cartões do CNPJ/MF delas anexados aos autos;
- o auditor fiscal tributou de ofício receitas que são, de fato, sujeitas à suspensão da incidência do PIS/Pasep e da Cofins. Se isso fosse correto, deveriam então ser calculados os créditos vinculados a essas operações, posto que originalmente os respectivos créditos foram estornados, nos termos do § 4º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;
- de um lado o auditor fiscal reconhece a condição de produtora rural da impugnante para aplicar-lhe a suspensão da incidência das contribuições sociais nas operações que são tributadas à alíquota zero – e em relação às quais não se exige a condição de produtor rural, como se depreende da mera leitura do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004 – e, de outro, descaracteriza essa mesma condição em relação àquelas operações em que se é exigida tal condição – produtora rural – para fruição da suspensão;
- resta demonstrada, portanto, a total nulidade que permeia todo o trabalho fiscal realizado, eis que em patente contradição à legislação aplicável, bem como esclarecido o tratamento interpretativo do órgão fazendário para o caso em tela, fazendo-se necessário ser declarada a nulidade dos autos de infração, consoante mácula por insanável vício material;

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

DA INOBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES DO § 1º DO ARTIGO 9º DO DECRETO Nº 70.235/72

• consoante o processo administrativo nº 10970.720023/2015-13, que se encontra aguardando julgamento em segunda instância administrativa, já havia sido autuada em 12/01/2015, com vistas a exigir créditos tributários de PIS/Pasep e Cofins relativos ao ano-calendário 2010 supostamente devidos, que decorre de apuração nos mesmos termos do procedimento ora adotado, qual seja, de exigir o estorno de créditos regularmente apurados nas vendas com alíquota zero, a pretexto de considerá-las sujeitas à suspensão da incidência das contribuições sociais nos termos do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e ao mesmo tempo desconsiderar a aplicação desse mesmo benefício fiscal às vendas que se enquadram no dispositivo legal, mas nesse caso, sem recalcular os créditos respectivos que seriam devidos nessas vendas, regularmente estornados. Assim, se naqueles autos forem recalculados e devolvidos créditos à impugnante, isso pode ocasionar saldo credor dessas contribuições no ano-calendário 2010, o que impactará no crédito tributário discutido nestes autos, no ano-calendário imediatamente posterior. Dessa forma, para que não se crie situação jurídica injusta para com a contribuinte, deve ser aplicado à espécie o dispositivo expresso no § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

No que tange ao mérito, a contribuinte trouxe as seguintes alegações:

DAS OPERAÇÕES EFETIVAMENTE PRATICADAS PELA IMPUGNANTE E A INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP E DA COFINS

• os dispositivos da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, que tratam do conceito de atividade rural aplicam-se tão somente à incidência do Imposto de Renda e da Contribuição para o Instituto Nacional do Seguro Social, sendo que a legislação que trata do PIS/Pasep e da Cofins traz conceitos próprios para fins dos benefícios fiscais trazidos à atividade rural pela Lei nº 10.925, de 2004;

• considerando-se o negócio de sementes denominado pela contribuinte como NID – incluindo tanto a produção conjunta com produtores rurais, mediante fornecimento de insumos e assistência técnica, como a comercialização de sementes –, todas as operações praticadas no período autuado estão sujeitas à alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 1º, inciso III, da Lei nº 10.925, de 2004, devendo ser afastado qualquer crédito tributário constituído de ofício, sem prejuízo, em contrapartida, aos créditos regularmente apurados e descontados. Isso porque, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, c/c com os arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, no caso de vendas efetuadas sujeita à alíquota zero, assegura-se o direito constitucional – dado o princípio da não cumulatividade das contribuições sociais, insculpido no § 12 do art. 195 da Constituição Federal – à manutenção integral dos créditos a essas vendas vinculados, sendo mandatório também neste quesito, o afastamento da glosa de créditos intentada pelo auditor fiscal;

• considerando que a contribuinte, em observância ao § 4º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não promoveu o desconto de crédito em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas anteriormente sujeitas à suspensão da incidência, nos exatos termos do art. 9º do citado diploma legal, com a tributação de ofício pretendida pela fiscalização, caso acatada pelo julgador, há que se devolver o direito de descontar os créditos regularmente estornados;

BGO – RECEITA DE VENDA NO MERCADO INTERNO – NÃO SUSPENSA

• para justificar a tributação das receitas originalmente consideradas suspensas pela contribuinte, o auditor fiscal sustentou que *não caracteriza atividade agropecuária a mera intermediação de animais e de produtos agrícolas, nos termos do parágrafo único, do artigo 2º, da lei 8.023/1990 em conjunto com o inciso II, do parágrafo 1º, do artigo 3º, da IN SRF 660/06*. Isso porque, segundo ele, a Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009, teria promovido alterações na Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006, forma a clarear a vedação da suspensão na revenda de produtos. A fiscalização ainda trouxe à baila os conceitos de cerealista e pessoa jurídica

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

que exerça atividade agropecuária nos termos do art. 3º da citada Instrução Normativa SRF n.º 660, de 2006. E anotou o auditor fiscal: *Portanto, pelos motivos expostos nos parágrafos anteriores a Nidera Sementes Ltda. não pode ser considerada uma pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária em seu negócio de comercialização de grãos (BGO);*

- nesse ponto exsurge uma gritante contradição, como já dito na preliminar, entre o que o auditor fiscal afirma no item 65 do Termo de Verificação Fiscal e o que afirma em seguinte no item 67 desse mesmo documento. Isso porque as receitas de operações com sementes (NID) estão sujeitas à alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins, de acordo com o art. 1º da Lei n.º 10.925, de 2004, e não à suspensão da incidência dessas contribuições;

- o atuante aplicou de forma discricionária a regra contida no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004.

- *não obstante, se não fora esse o caso (de "mero" equívoco do i. Agente Fiscal), a situação é ainda mais grave, porque este teria aplicado, de forma absolutamente discricionária, a regra contida no artigo 8º da Lei n.º. 10.925/04. Com efeito, o Demonstrativo preparado pelo Agente Fiscal é cristalino:*

CNPJ	Pessoa Jurídica	Aquisições
01.889.918/0007-91	SEMENTES ESTRELA COM. IMP. EXP. LTDA	2.576,00
02.003.402/0046-77	ADM DO BRASIL LTDA	166.362,46
07.742.097/0001-57	SELVINO & OTILIA GONZATTI ARMAZENAGENS	681.583,33
60.498.706/0134-88	CARGILL AGRÍCOLA S.A.	1.241.164,01
83.158.824/0001-11	COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA	175.757,66
84.046.101/0057-48	BUNGE ALIMENTOS S/A	845.796,21
91.830.836/0001-79	OLFAR S/A - ALIMENTO E ENERGIA	87.150,94
94.813.102/0001-70	TRES TENTOS AGROINDUSTRIAL SA	53.915,00
98.248.644/0025-75	CAMERA AGROALIMENTOS S.A	4.320,00

Com base nessa assertiva, fica claro que o i. Agente Fiscal conclui que, em relação às vendas praticadas pela Impugnante às pessoas jurídicas acima, deveria ser aplicada a "suspensão disciplinada pela IN RFB 660/2006, que regulamentou a Lei 10.925/2004, ou preencheram os requisitos para aquisição com suspensão da Lei 12.350/2010, disciplinada pela IN RFB 1.1.57/2011". Todavia, como se sabe, o artigo 54 da citada Lei n.º 12.350/10 assegura a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS apenas nos casos de venda, no mercado interno, de:

"Art. 54 (...).I - insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos:

a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM". Ou seja, somente é assegurada a suspensão da incidência daquelas contribuições sociais no caso de vendas para pessoas jurídicas produtoras de carne e de insumos para alimentação de animais vivos, o que claramente não é o caso da Impugnante e, conseqüentemente, dos presentes autos, já que, seja em se tratando de operações com sementes, seja em relação às operações com grãos, nenhuma delas teria como destino a produção de carne e afins, restando como única possibilidade, nesse caso, a venda para "pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados". Acontece que, ao se analisar a relação de adquirentes colacionada pelo próprio i. Agente Fiscal, é indubitável que nenhuma daquelas empresas seriam produtoras de carne e/ou insumos para alimentação de animais vivos, constituindo-se, em sua maioria, em trading companies e empresas comerciais exportadoras de commodities agrícolas (como se comprova, inclusive, pelos

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

respectivos Cartões do CNPJ/MF dessas pessoas jurídicas, oportunamente anexados aos autos - doc. 04); portanto, a suspensão da incidência daquelas contribuições sociais somente poderia encontrar justificativa no atendimento dos requisitos previstos na IN SRF n.º 660/06 e na Lei n.º 10.925/04, justamente o que o i. Agente Fiscal visa afastar em relação às operações regularmente sujeitas ao benefício fiscal.

É dizer, de um lado o i. Agente Fiscal afirma que a empresa não estaria apta a pugnar pela suspensão da incidência em relação às pessoas jurídicas indicadas no item 62, dentre as quais, cumpre destacar apenas a título exemplificativo, está a BUNGE ALIMENTOS S/A, que, por mais incrível que pareça, é justamente uma das empresas em relação às quais fora reconhecido o direito à suspensão das contribuições sociais, na relação contida no item 67!

Ora, Nobres Julgadores, a contradição é evidente e não comporta dúvidas, mas os equívocos da d. Fiscalização Federal em relação a esse item não param por aí: com efeito, como já demonstrado acima, no item 64 o i. Agente Fiscal questiona as operações praticadas com a empresa "KOWALSKJ ALIMENTOS LTDA.", a qual teria esclarecido que "adquiriu mercadorias com suspensão de PIS/COFINS da empresa NIDERA SEMENTES LTDA., pessoa jurídica inscrita no CNPJ/MF sob n.º 07.053.693/0001-20"; todavia, adiciona que "no período compreendido entre Janeiro a Dezembro de 2011, não produziu mercadorias classificadas nos códigos NCM 02.03.0206.30.00. 0206.4. 02.07 e 0210.1 da NCM ou preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos". Ora, Nobres Julgadores, é mais um exemplo de como o i. Agente Fiscal visa dar à legislação tributária a interpretação que melhor lhe convém, nem que para isso tenha que adicionar requisitos nunca previstos na legislação de regência. Com efeito, tanto a Lei n.º 10.925/04, quanto a Lei n.º 12.350/10 em momento algum exigiram que o contribuinte COMPROVASSE ANTECIPADAMENTE que os produtos comercializados estavam sendo EFETIVAMENTE utilizados na produção das mercadorias especificadas nos referidos diplomas legais, para fruição do benefício da suspensão dessas contribuições sociais.

A legislação foi clara ao afirmar, no caso do artigo 8o da Lei n.º. 10.925/04, "as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal", mesmo vernáculo utilizado pelo artigo 54 da Lei n.º 12.350/10: "para pessoas jurídicas que produzam mercadorias". Ou seja, em momento algum exigiu-se dos contribuintes – tal qual a Impugnante – que comprovassem, no momento da venda, a destinação que os adquirentes iriam dar aos seus produtos, até mesmo porque isso seria um caso de PROVA IMPOSSÍVEL em qualquer processo administrativo, pois requereria um controle inexistente da pessoa jurídica vendedora sobre os métodos e programações de produção das pessoas jurídicas compradoras.

(...)Com efeito, a única forma que a Impugnante tem para saber se o adquirente produz determinada mercadoria é averiguando o seu CNAE-Fiscal e questionando o comprador. Em relação ao caso acima ilustrado, a primeira informação pode ser extraída diretamente dos atos constitutivos daquela empresa, na Junta Comercial do Estado do Paraná ("JUCEPAR"), e não deixa margem para contestação, na medida em que o objeto social ali indicado é "comércio" e "industrialização de cereais", conforme se verifica abaixo (íntegra do documento segue anexa — "doc. 11"): (...)A segunda hipótese ainda menos questionamento comporta, pois fora respondida à própria d. Fiscalização Federal, quando o adquirente informou que "adquiriu mercadorias com suspensão de PIS/COFINS da empresa NIDERA SEMENTES LTDA, pessoa jurídica inscrita no CNPJ sob n.º 07.053.693/0001-20". Portanto, o que se constata nesse caso é que jamais poderia ter sido penalizada a pelo fato de o adquirente ter dado eventual destino diverso à mercadoria adquirida com suspensão nos termos dos artigos 8o e 9o da Lei n.º 10.925/04, posto que a legislação JAMAIS exigiu tal comprovação pelo menos por parte do vendedor, porque isso seria simplesmente IMPOSSÍVEL.

BGO – CONTA CONTÁBIL 4.1.1.06.006 – SERVIÇOS E CORRETAGENS

• o termo reembolso significa o ato de restituir a alguém o dinheiro desembolsado. Desse modo, o reembolso de despesas ocorre quando uma pessoa recebe de outra

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

valores que contratualmente foram pagos por aquela, mas que correspondem de fato a despesas ou custos desta;

- as Notas de Débitos que suportaram o recebimento da receita glosada, desde que devidamente detalhadas com a vinculação ao contrato firmado entre a contribuinte e a empresa no exterior, mencionada pelo auditor fiscal, 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 ocorridos. Cita-se o Acórdão n.º 6.944, de 12/07/2004, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas;

- não sendo o reembolso de despesas uma nova receita, ele não se submete à incidência do PIS/Pasep e da Cofins. Cita-se a decisão n.º 318, de 08/02/2001, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Foz do Iguaçu e Acórdão n.º 101-95958 do antigo 1º Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais);

- o 1º Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão n.º 108.06.604/01, já decidiu que *o ressarcimento de parcela da despesa rateada, por outra Empresa do mesmo grupo Empresarial, não representa receita para a Empresa que suportou inicialmente todo o custeio, mas mero estorno daquele custo;*

- o Poder Judiciário tem reconhecido a não incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre os reembolsos de despesas recebidos por pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, em pagamento de gastos incorridos por conta e ordem de terceiros. Cita-se a decisão proferida nos autos do Agravo de Instrumento n.º 86812/CE, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região;

- *de todos os excertos colhidos – no âmbito do próprio órgão fazendário de julgamento ou do Poder Judiciário –, conclui-se que os valores recebidos a título de "Reembolso de Despesas" pela Impugnante 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, por fim, (iv) a segregação desses reembolsos das demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. E nessa linha, justamente, a RFB, consolidando os posicionamentos exarados por suas diversas DRJ e eliminando a divergência dos posicionamentos adotados, emitiu a recente Solução de Divergência n.º. 23, de 23 de setembro de 2013 (doc. 05) – portanto, não apenas posterior à Solução de Consulta apontada pelo i. Agente Fiscal para sustentar o lançamento de ofício no item 76 do Termo de Verificação Fiscal, como também dotado de efeito vinculante para todos os demais contribuintes –, que reconhece expressamente a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS em relação aos ingressos registrados como reembolso/recuperação de despesa, por não configurarem ingresso de novas receitas;*

- o auditor fiscal sustenta, no item 72 do Termo de Verificação Fiscal, que a contribuinte não teria apresentado nenhum documento sobre as despesas reembolsadas. Ocorre que, no item exatamente anterior, ou seja, 71, ele mesmo consigna: *pode-se observar, inicialmente, que a empresa efetuou lançamentos de notas de débitos em sua contabilidade como receitas de serviços, entretanto não apurou a tributação da contribuição para o PIS/Cofins.* Ora, referidas Notas de Débito seriam prova inconteste de que a autuada suportou as despesas reembolsadas. Nesse sentido, cita-se o Acórdão n.º 6.885, de 28/06/2004, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas. De igual modo o Carf já decidiu pela validade das Notas de Débitos como instrumento hábil para a contabilização de despesas relativas a reembolsos de despesas. Cita-se o Acórdão n.º 108-07128;

- o próprio autuante reconhece a apresentação das Notas de Débito (que constituem prova inconteste no dizer do Carf), confirma a efetiva ocorrência dos reembolsos em vários trechos do Termo de Verificação Fiscal e em momento algum questiona a essencialidade desses serviços para a pessoa jurídica estrangeira. Nos presentes autos, tem-se que as despesas foram efetivamente suportadas pela contribuinte e destinadas a

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720320/2015-51

suprir os desembolsos para a importação/exportação de produtos tendo como destinatária a empresa Concordia Trading BV que, como se verifica do organograma juntado aos autos, encontra-se inserida no mesmo grupo econômico ao qual pertence a impugnante;

- é inconteste também a segregação dos ingressos decorrentes dos reembolsos de despesas, posto que a contribuinte destacou conta contábil própria para registro desses valores, a fim de possibilitar sua correta identificação, de forma individualizada;

DO ESTORNO DOS CRÉDITOS RELATIVOS À VENDA COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

- no que diz respeito ao estorno promovido pelo auditor fiscal de créditos relativos a insumos da atividade econômica de produção de sementes (NID), primeiramente, deve-se ratificar que as notas fiscais do negócio de sementes apontadas pela fiscalização como vendas efetuadas com suspensão referem-se, na verdade, a operação tributadas à alíquota zero, com espeque no art. 1º, inciso III, da Lei nº 10.925, de 2004. Logo, jamais haveria que se falar em estorno de créditos, pois, consoante o § 4º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, isso só deve ocorrer quanto aos créditos apurados relativos às receitas auferidas com suspensão da incidência, o que não é aqui o caso. E nem poderia ser diferente, já que os códigos fiscais (NCM) dessas operações sequer integram o rol de produtos previstos no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação aos quais se aplica a suspensão da incidência de que trata o art. 9º do mesmo diploma legal. Além disso, a comercialização de sementes se destina ao plantio, enquanto que para a fruição da suspensão se exige a destinação para fabricação de produtos para a alimentação humana ou animal;

DA GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS À ATUAÇÃO DA IMPUGNANTE COMO EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA

- procedeu ao cálculo e desconto de créditos de PIS/Pasep e de Cofins apurados a partir de diversas despesas incorridas na atividade de exportação de mercadorias, dentre as quais se destacam as despesas de frete e armazenagem. Nesse particular, 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, de 2002, e 6º da Lei nº 10.833, de 2003;

- a vedação dirigida às operações praticadas na forma de empresa comercial exportadora, contida no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se tão somente às aquisições de mercadorias, ou seja, de bens para revenda adquiridos sem a incidência do PIS/Pasep e da Cofins, garantindo, por consequência, o direito ao aproveitamento do crédito da aquisição de bens/serviços que tenham sido efetivamente tributados por essas contribuições. Assim, esse dispositivo assegura à impugnante o crédito nas aquisições de bens/serviços que tenham sido efetivamente tributados – vinculados 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;

- nas atividade de comercialização de grãos (BGO), atua como empresa comercial exportadora, e para consecução de suas atividades depende da contratação de pessoas jurídicas prestadores de serviços de transporte (frete) e armazenagem, arcando com o custo desses serviços, como se pode depreender por meio das notas fiscais juntadas ao longo do procedimento de fiscalização. É dizer, ao contrário das próprias mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, os serviços acessórios contratados não estão abarcados pela isenção ou não incidência das contribuições sociais, motivo pelo qual é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a essas 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. Entendimento contrário afrontaria a sistemática da não cumulatividade autorizada pela

Fl. 16 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720320/2015-51

Constituição Federal, além de flagrante afronta aos princípios basilares do não confisco e da igualdade, preceituados pela Carta Magna;

- a vedação ao desconto, neste caso, faria com que a imunidade das receitas de exportação em relação ao PIS/Pasep e à Cofins acarretasse prejuízos à impugnante, em vez dos benefícios pretendidos pelo legislador constitucional derivado, haja vista que a situação financeira da empresa seria mais benéfica com a incidência das contribuições sociais sobre sua receita de exportação (mantido o direito à tomada de créditos) que sem (e sem o direito ao desconto de créditos);

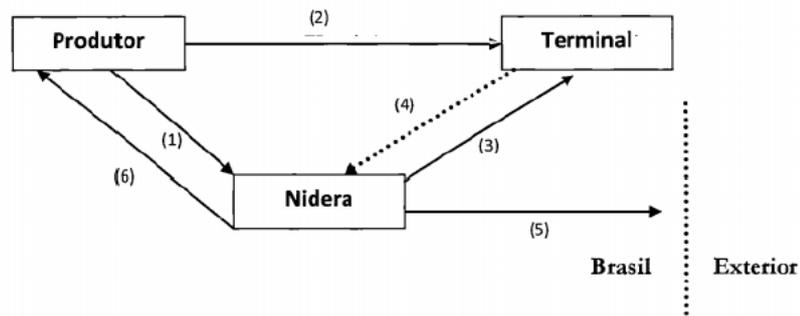
- o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, somente ratificou o disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, desse mesmo diploma legal, ao vedar a apropriação de créditos nas aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições. Referida vedação, porém, *somente deve alcançar o direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na aquisição (isenta) de mercadoria vendida com isenção, não se aplicando aos demais bens e serviços adquiridos com o pagamento de tais contribuições, os quais, ainda que "vinculados à receita de exportação", não se confundem com a operação incentivada das empresas comerciais exportadoras de "venda com fim específico de exportação" – tal assertiva é clara pelo trecho legal "nesta hipótese";* □ o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu, de forma ampla e peremptória, o direito ao crédito de PIS/Pasep e de Cofins sobre as despesas de frete na operação de venda. Essa mesma conclusão se depreende do teor do Processo de Consulta nº 148/10, da Superintendência Regional da RFB da 9ª Região Fiscal, publicado em 02/07/2010. De igual modo, o Acórdão nº 3402001.755 proferido pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do Carf, em 26/04/2012, foi favorável a empresa comercial exportadora em situação análoga à da impugnante, no sentido de corroborar o princípio constitucional da não cumulatividade, respeitando-se, contudo, a normatização infraconstitucional acerca do tema;

- ainda que se admitisse a glosa de todos os créditos nas operações como empresa comercial exportadora, o procedimento adotado pelo auditor fiscal para segregar essa atividade das demais exportações realizadas no ano-calendário de 2011 foi equivocado, pois baseado em proporção que não guarda consonância com a realidade das operações efetivamente praticadas pela empresa;

- com base no procedimento detalhado pelo próprio autuante, fica evidente que as receitas auferidas na atuação como empresa comercial exportadora foram calculadas subtraindo-se do total de receitas apresentadas no item 123 do Termo de Verificação Fiscal o somatório das receitas de exportação direta apresentadas no item 124 (excluídas aquelas operações com CFOP 7.501). Por essa lógica, as receitas obtidas na atuação como empresa comercial exportadora deveriam representar a totalidade das operações albergadas pelo CFOP 7.501, que se encontram detalhadas no citado item 123. No entanto, quando somadas apenas as operações com CFOP 7.501, verifica-se que, na verdade, essas operações que caracterizam a atividade de empresa comercial exportadora representam valor cerca de 41% inferior àquele apontado no item 124, que serviu de base para a glosa do crédito;

- a utilização do CFOP 7.501 não é decisão discricionária da autuada, mas sim uma imposição da legislação vigente, conforme se observa do fluxograma abaixo que representa detalhadamente a operação:

Fl. 17 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720320/2015-51



(1) na conclusão da operação de compra e venda, o produtor-vendedor (usinas e destilarias) emite Nota Fiscal de Simples Faturamento decorrente de Venda para Entrega Futura, com o CFOP 5.922 (operação interna) ou 6.922 (operação interestadual), tendo como destinatária a Nidera, empresa comercial exportadora que procederá à exportação destas mercadorias;

(2) por ocasião da entrega das mercadorias, diretamente em terminal portuário ou armazém alfandegado indicado pelo adquirente, o produtor-vendedor emite Nota Fiscal de Remessa com Fim Específico de Exportação, CFOP 5.501 (operação interna) ou 6.501 (operação interestadual), tendo como destinatária a Nidera e endereço para entrega o terminal portuário ou armazém alfandegado, informando no campo "informações Complementares", além dos demais requisitos, a expressão. "Remessa com Fim Específico de Exportação"; (3) por ocasião da entrega das mercadorias, diretamente em terminal portuário ou armazém alfandegado indicado pela Nidera, esta emite Nota Fiscal de Remessa para Formação de Lote, CFOP 5-505/5.949, tendo como destinatária a própria Nidera, a título de formalização da titularidade da mercadoria remetida pelo produtor-vendedor (remessa simbólica), destaque do imposto, contendo além dos demais requisitos, a indicação, como natureza da operação, de "Remessa para Formação de Lote para Posterior Exportação"; (4) por ocasião da exportação, a Nidera emite Nota Fiscal de Retomo Simbólico de Mercadoria, CFOP 1.506, em seu próprio nome, dando entrada simbólica à mercadoria armazenada no terminal portuário, sem destaque do valor do imposto e indicando como natureza da operação "Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Formação de Lote e Posterior Exportação", conforme previsão do Convênio CONFAZ n.º. 83/06;

(5) ainda por ocasião da exportação, a Nidera emite Nota Fiscal de Venda para Exportação, CFOP 7.501, tendo como destinatário o adquirente no exterior, a qual será utilizada como base para o processamento do despacho aduaneiro de exportação - emissão do Registro de Venda e Registro de Exportação pelo SISCOMEX; e 6) por fim, a Nidera emite o Memorando de Exportação, em 03 (três) vias, contendo as indicações constantes no artigo 442 do RICMS/00, sendo a primeira via do documento enviado ao produtor-vendedor, para comprovar a exportação da mercadoria e corroborar a não-incidência do ICMS na operação.

- caso se entenda pela ilegitimidade do crédito aproveitado pela contribuinte, ao menos deve ser provida a presente impugnação para determinar a recomposição do percentual da receita obtida como empresa comercial exportadora, considerando-se as receitas efetivamente auferidas em operações de exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação (CFOP 7.501);

DAS GLOSAS POR RUBRICAS ESPECÍFICAS DOS CRÉDITOS INFORMADOS NO DACON

Bens e serviços utilizados como insumos em geral

- o auditor fiscal conferiu interpretação restritiva ao conceito de insumo para fins de apuração de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, de acordo com o entendimento exposto apenas pelas Instruções Normativas RFB n.º 247, de 2002, e n.º 404, de 2004, pelas quais gerariam direito a créditos os gastos com produtos ou serviços que, prestados por pessoa

Fl. 18 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

jurídica, fossem integralmente consumidos ou aplicados no processo de produção ou prestação de serviços, tal qual o conceito legal aplicável ao IPI. Entretanto, essa limitação não prevista em lei do conceito de insumo mostra-se inconstitucional, na medida em que qualquer restrição do direito ao crédito implica o alargamento indevido da base de cálculo das contribuições e, conseqüentemente, o aumento de tributos sem lei que o estabeleça;

- as últimas decisões administrativas que discutem o conceito de insumos no âmbito da legislação do PIS/Pasep e da Cofins buscam definição específica, afastando-se daquelas empregadas pela legislação do IPI e do IRPJ. Citam-se os acórdãos n.º 3302-002.260, n.º 3302-001.781 e n.º 3403-002.319;

- o alargamento da compreensão e interpretação do conceito de insumo não tem sido exclusividade dos órgãos administrativos, mas tem se construído na esteira das mais robustas decisões proferidas pelo Poder Judiciário, conforme se depreende do Recurso Especial n.º 1.125.253/SC. O conceito recepcionado pelo STJ de que insumo é todo bem que, agrupado a outros componentes qualifica, completa e valoriza o produto final coaduna-se com as manifestações do Carf, que tem caminhado de forma consistente para reconhecer o caráter da essencialidade que deve ser atribuído ao conceito. Nesse sentido, veja-se o acórdão n.º 3202-00.226 daquela instância administrativa. De fato, o Carf tem firmado 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;

- de igual modo a RFB tem apresentado uma série de decisões em processos de consulta, ampliando o conceito de insumos previsto no art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 2003, com destaque para a Solução de Consulta n.º 9, de 12/01/2012, da 9ª Região Fiscal;

- não se pode deixar de considerar a essencialidade dos gastos incorridos pela contribuinte na contratação, por exemplo, dos serviços de análise, classificação e expurgo e controle de produtos, fumigação e beneficiamento de sementes, indispensáveis nos processos de produção de sementes (NID) e também para a certificação dos grãos (BGO) exportados e, tampouco, das despesas portuárias em geral, necessárias ao embarque dos grãos por ela comercializados e destinados à exportação para o exterior do país. Em relação a esses serviços, o Carf já reconheceu a natureza de insumo essencial às atividades agroindustriais. Cita-se o acórdão n.º 3403-002.319;

- as despesas portuárias em geral também são necessárias ao embarque dos grãos comercializados pela autuada e destinados à exportação para o exterior, pois não basta que a mercadoria seja remetida ao terminal de embarque – o que lhe garante o crédito das contribuições sociais sobre fretes –, mas esta deve ser descarregada e embarcada, única hipótese possível para que, ao final, seja efetivamente exportada/comercializada. Por exemplo, o frete na operação de venda somente se completa com o descarregamento, sendo que as despesas incorridas com esse complemento do serviço de frete carregam em si a essencialidade do transporte das mercadorias, posto que, não fossem elas pagas, as mercadorias não seriam descarregadas e, portanto, não seriam vendidas, inviabilizando assim a sua atividade comercial. Desse modo, as despesas com estadias sobre fretes, embora não sejam objeto de previsão expressa do legislador, se coaduna com o conceito de insumo previsto no art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, dada a sua essencialidade;

Despesas de aluguéis de prédios de pessoa jurídica

- com relação à glosa de créditos referentes à locação de *stands* e espaços em feiras, a impugnante já logrou demonstrar que, a partir de 2012 tanto o Carf como o STJ têm referendado um conceito amplo de insumos, que inclui todas aquelas despesas incorridas pela pessoa jurídica que guardem relação de essencialidade com o processo produtivo, posicionamentos esses não apenas posteriores à Solução de Consulta n.º 320, de 2010, citada pelo autuante, mas que são dotados de caráter vinculante, aproveitando a todos os contribuintes em geral;

Fl. 19 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

- no caso da locação de *stands*, na medida em que a participação em feiras e eventos é essencial para o exercício das atividades da contribuinte, fica evidente que o entendimento apresentado na Solução de Consulta n.º 320, de 2010 encontra-se superado pelo tempo e pelas mais recentes decisões dos tribunais administrativos;
- não há sequer um posicionamento da RFB ou do Carf que desautorize o crédito em relação às despesas com arrendamento rural. A glosa perpetrada pelo auditor fiscal justifica-se tão somente na opinião dele, sem que tenha trazido aos autos algum embasamento legal ou jurisprudencial que o corroborasse;
- quando a legislação autorizou o crédito em relação à locação de prédios, em momento algum estabeleceu uma limitação em relação aos imóveis rurais. Pelo contrário, o inciso IV do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, foi o mais abrangente possível, autorizando o desconto do crédito desde que a locação se referisse a prédio, assim entendido como todo e qualquer imóvel utilizado nas atividades da pessoa jurídica;
- durante o procedimento de fiscalização, foi esclarecido que o imóvel rural arrendado destina-se não apenas à produção/multiplicação de sementes e grãos, como também conta com uma estrutura física na qual está localizado o estabelecimento da empresa situado naquela localidade;

Despesas de armazenagem e fretes

- diversos órgãos no âmbito da RFB – na linha das mais recentes decisões do Carf e do STJ – tem cada vez mais se pronunciado no sentido oposto de admitir a possibilidade de creditamento das despesas com frete e armazenagem na compra, quando integrarem o custo dos produtos adquiridos, como é aqui o caso em relação à importação de trigo, atividade glosada neste item. Cita-se a Solução de Consulta n.º 92, de 30 de abril de 2012;
- o autuante sustenta que, mesmo que se admitisse o direito ao crédito com frete e armazenagem na compra, o desconto não seria possível, posto que a legislação veda tal desconto em relação à contratação de serviços com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Novamente não poderia estar mais equivocada a fiscalização, na medida em que a mais abalizada interpretação da norma tributária admite o desconto do crédito em relação às despesas de frete e armazenagem pagas para entrega de insumos adquiridos para serem utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, quando integrarem o custo desses insumos;

Do crédito presumido

- a questão neste ponto é saber quem efetivamente é responsável pela produção das mercadorias e para quem a lei autoriza o desconto dos créditos presumidos;
- dentre os requisitos mínimos exigidos pela legislação para aproveitamento do crédito presumido, o auditor fiscal questionou tão somente a parcela relativa à produção dessas mercadorias, tendo reconhecido, de forma incontestada, que a contribuinte atende todos os demais requisitos legais para aproveitamento desse crédito;
- em nenhum momento a Lei n.º 10.925, de 2004, pretendeu vedar o crédito às diferentes espécies de produção, limitando-se apenas a consignar *as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal*. A produção pode se dar das mais diferentes maneiras, dentre elas, se destaca a chamada industrialização por encomenda, hipótese em que o contribuinte adquire insumos e os remete para ser empregados na industrialização por terceiros, arcando com todos os custos de produção e comprometendo-se com a venda do produto industrializado;
- como bem disse o autuante, a contribuinte celebrou um contrato de exclusividade com a empresa Granosul Agroindustrial Ltda. para industrialização de soja, operação esta por meio da qual adquire o grão de pessoas físicas e/ou jurídicas indicadas no *caput* do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, e remete-o para esmagamento, arcando com todas as despesas de produção – inclusive a remuneração da empresa contratada – tendo, ao

Fl. 20 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720320/2015-51

final, produtos destinados à alimentação humana ou animal, de sua produção (ainda que industrializados por terceiros, por sua conta e ordem);

- a condição de produtora da impugnante advém da própria legislação do IPI, a qual, nunca é demais frisar, também serviu de base para instituição do regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins. Isso porque o art. 9º, inciso IV, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, equipara ao estabelecimento industrial *os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos*. Aliás, não é apenas esse decreto que reconhece essa equiparação, mas também a jurisprudência, que em diversas situações reconhece o direito ao desconto de créditos (inclusive presumidos) para os estabelecimentos equiparados a industrial, por serem eles também verdadeiros estabelecimentos produtores, sob a norma legal. Portanto, para todos os fins legais, a legislação federal considera a impugnante um estabelecimento equiparado a industrial;
- de acordo com o contrato firmado, a atuada é responsável pela aquisição, custeio e remessa das matérias primas para produção das mercadorias, bem como de outros custos/despesas correlatos, tais como seguro, frete, etc., sendo que o estabelecimento industrializador é apenas contratado para tanto, correndo a impugnante os riscos do negócio relativo à produção dos bens descritos no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;
- se a lei não vedou o crédito em questão, limitando-se a garantir o direito àquelas pessoas jurídicas produtoras, ainda que, tal como a atuada, por equiparação, jamais poderia o atuante fazê-lo, sob pena de confundir sua função de fiscal da lei com a de legislador;
- há que se considerar ainda que o estabelecimento industrial, nas operações praticadas com a atuada, não apura créditos de PIS/Pasep e de Cofins sobre esses insumos;
- a equiparação a estabelecimento industrial prevista na legislação do IPI garante ao estabelecimento equiparado os mesmos benefícios do estabelecimento industrializador, sendo aplicável em relação a quaisquer tributos e contribuições e não apenas ao IPI;
- se admitida a hipótese de vedação ao creditamento pretendido pela contribuinte, isso implicaria, necessariamente, a total ausência de créditos do PIS/Pasep e da Cofins na cadeia produtiva da industrialização por encomenda de produtos agropecuários

DA NECESSIDADE DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS NÃO CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO FEDERAL

- tanto a suspensão da incidência praticada pela contribuinte, quanto a ausência de creditamento vinculados a essas receitas são fatos incontroversos, jamais contestados pela autoridade responsável pelo lançamento de ofício, e que, ademais pode ser facilmente verificado por meio de qualquer das notas fiscais do negócio BGO já anexadas aos autos;
- considerando que a atuada não promoveu o desconto de créditos em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas anteriormente sujeitas à suspensão da incidência, com a tributação de ofício pretendida pela fiscalização, retorna-se o direito de descontar os créditos regularmente estornados em cumprimento ao § 4º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;
- o atuante estornou equivocadamente os créditos referentes ao negócio de produção de sementes (NID), pois, como já dito, as sementes produzidas estão sujeitas à alíquota zero, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, e não ao regime de suspensão como ele entendeu.

Ao final de sua impugnação, a contribuinte requer a realização de diligência, apresentando quesitos que espera serem respondidos, com a seguinte justificativa:

Isto porque, conforme restou comprovado, mesmo após 05 (cinco) meses de fiscalização, o i. Agente Fiscal não foi capaz de demonstrar, seja nas razões do Termo de Verificação Fiscal, seja nos demonstrativos anexos aos Autos de Infração, a

Fl. 21 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720320/2015-51

materialidade do lançamento de ofício que buscou efetuar, uma vez que partiu tão somente de presunções, sobretudo no tocante à adequação da Impugnante na apuração das contribuições sociais em suas principais e distintas atividades – sementes (NID) e grãos (BGO), cuja descaracterização infundada resultou em grande parte do crédito fiscal ora lançado.

(...)Na autuação em tela, verifica-se que o i. Agente Fiscal não se ocupou de analisar as operações praticadas pela Impugnante no período fiscalizado/autuado de forma conjunta e integrada, seja analisando a correção dos procedimentos adotados na apuração dos débitos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS – sujeição aos benefícios fiscais instituídos pela Lei nº 10.925/04 –, seja na apuração dos créditos respectivos, inclusive aqueles que seriam devidos à Impugnante no caso de adequação das contribuições sociais lançadas de ofício, o que se admite pelo prazer de argumentar.

Agora, não obstante as conciliações que couberam à Impugnante nestes parcos 30 (trinta) dias de prazo, faz-se necessária nova diligência à contabilidade e aos documentos fiscais da empresa, no sentido de apurar corretamente a base de cálculo das contribuições sociais nas operações com sementes (NID) e grãos (BGO), assim como os créditos respectivos, verificando a adequação dos valores declarados pela Impugnante em seu DACON no período autuado.

Assim, pelos motivos acima expostos, a diligência se faz imprescindível neste caso, sendo de rigor seu deferimento por este órgão julgador, conforme preceitua o artigo 18 do mesmo Decreto [Decreto 70.235, de 1972] (...).”

A decisão recorrida julgou pela improcedência da Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE. NÃO CABIMENTO.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando, ao contrário do que alega a impugnante, o auditor fiscal cumpriu todos os requisitos e determinações legais para a lavratura do auto de infração.

REEMBOLSO DE DESPESAS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Cofins segundo a Lei nº 10.833, de 2003, não permite a exclusão de reembolso de despesas.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou que seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO CRÉDITOS.

É vedado à empresa comercial exportadora apurar créditos da Cofins na forma do disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a despesas vinculadas a

Fl. 22 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720320/2015-51

exportações de mercadorias que ela tenha adquirido com o fim específico de exportação.

ARRENDAMENTO RURAL. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Não existe na legislação previsão para dedução na apuração da Cofins não-cumulativa de créditos sobre despesas com arrendamento rural.

MERCADORIA IMPORTADA. ARMAZENAGEM. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de mercadoria adquirida de pessoa jurídica não domiciliada no país, não há como apurar créditos em relação ao seu custo de aquisição, inclusive no que diz respeito a despesas com armazenagem ou com transporte até o estabelecimento da contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE. NÃO CABIMENTO.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando, ao contrário do que alega a impugnante, o auditor fiscal cumpriu todos os requisitos e determinações legais para a lavratura do auto de infração.

REEMBOLSO DE DESPESAS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PIS/Pasep segundo a Lei nº 10.637, de 2002, não permite a exclusão de reembolso de despesas.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou que seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO CRÉDITOS.

É vedado à empresa comercial exportadora apurar créditos do PIS/Pasep na forma do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, relativamente a despesas vinculadas a exportações de mercadorias que ela tenha adquirido com o fim específico de exportação.

ARRENDAMENTO RURAL. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Não existe na legislação previsão para dedução na apuração do PIS/Pasep não-cumulativo de créditos sobre despesas com arrendamento rural.

MERCADORIA IMPORTADA. ARMAZENAGEM. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de mercadoria adquirida de pessoa jurídica não domiciliada no país, não há como apurar créditos em relação ao seu custo de aquisição, inclusive no que diz respeito a despesas com armazenagem ou com transporte até o estabelecimento da contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

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

Fl. 23 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

(i) inobservância do regime jurídico-tributário da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS no ato de lançamento de ofício, pois determinadas receitas de venda foram qualificadas como “tributáveis”, enquanto, em verdade, estavam sujeitas à suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, conforme regime previsto no artigo 9º, da Lei n.º 10.925/2004;

(ii) sem prejuízo da análise relativa ao incorreto entendimento da d. Fiscalização federal quanto ao regime aplicável às suas operações, fato é que, caso haja, efetivamente, tributação de receitas que originalmente não foram tributadas, por decorrência lógica haverá a apuração de créditos vinculados às referidas contribuições sociais, já que apuradas e recolhidas pela sistemática da incidência não cumulativa;

(iii) o argumento de defesa foi rejeitado de forma simplista;

(iv) a decisão ratificou o procedimento adotado nas autuações fiscais, especificamente quanto ao estorno de créditos apurados em relação a receitas de venda que, supostamente, estavam sujeitas à suspensão da incidência das contribuições sociais;

(v) se tal procedimento se aplica às receitas que teriam sido, supostamente, erroneamente tributadas pela Recorrente (à alíquota zero) para fins do estorno do crédito, por que não se aplicaria às receitas que, supostamente, deveriam ter sido tributadas e não o foram (suspensas), para fins de determinação do crédito não aproveitado?;

(vi) é gritante a incoerência do entendimento aplicado, que se torna questionável a própria imparcialidade com que fora abordada a lide, uma vez que um mesmo procedimento fora, simultaneamente, validado em favor do Fisco federal, mas não em seu favor;

(vii) essa questão não é estranha, uma vez que, em autuações fiscais de idêntico objeto, porém relativas a períodos de apuração anteriores ao presente (2011), o mesmo descaso da autoridade fiscal fora percebido, tendo gerado, inclusive, nulidades já reconhecidas pelo CARF, nos termos do acórdão n.º. 3401-003.292, proferido nos autos do Processo Administrativo n.º. 10970.720023/201513 – envolvendo a própria Recorrente;

(viii) fora declarada a nulidade da decisão de piso, justamente por não ter trazido justificativa condizente para afastar a alegação da Recorrente, no sentido de que haveria de ser realizado o cálculo dos créditos em relação às receitas tributadas de ofício pela Fiscalização federal;

(ix) a 3ª Seção de Julgamento já reconheceu, em caso idêntico ao presente e em favor da própria Recorrente, que deve ser apresentado fundamento explícito e válido para se afastar as alegações de defesa, especificamente no que concerne à devida mensuração de saldo credor decorrente de tributação de ofício de receitas originalmente não tributadas pelo contribuinte, sob pena de a r. decisão de piso proferida pela DRJ/SPO ferir o princípio da não cumulatividade que rege as contribuições sociais ora objetos de autuação fiscal;

(x) segundo a própria metodologia adotada nas autuações fiscais, sendo identificadas receitas que supostamente deveriam estar sujeitas à suspensão de incidência das contribuições sociais em referência, eventuais créditos apurados em relação a estas devem ser estornados, de ofício, mediante “proporcionalização”. Indaga o que justifica, então, que se aplique tal metodologia apenas quando favorável aos interesses do Fisco federal?;

(xi) é nulo o acórdão recorrido por ter incorrido em omissão, pois não foi apreciada a alegação de reflexo que o julgamento do Processo Administrativo n.º. 10970.720023/2015-13 pode ter em relação a este feito;

Fl. 24 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

(xii) é nula a decisão recorrida por cerceamento de defesa, em razão do indeferimento sumário do pedido de diligência fiscal;

(xiii) detalhou o processo de produção de sementes (NID), demonstrando que basicamente se constitui das seguintes etapas: (i) melhoramento do híbrido, através de pesquisas constantes; (ii) germinação, em que é realizado o acompanhamento e evolução da semente; (iii) beneficiamento, após a colheita da semente, quando é despalhada e debulhada; e, por fim (iv) armazenagem da semente em silos ou câmaras frias, a depender do caso, até que estas sejam ensacadas em embalagens de 60.000 (sessenta mil) sementes e comercializadas;

(xiv) em relação ao processo de comercialização de grãos (BGO), detalhou à Fiscalização Federal, conforme descrito no item 12 do Termo de Verificação Fiscal, as seguintes atividades: (i) compra de lotes de produtos (soja e milho) já depositados em armazém, para posterior embarque ao exterior do país; (ii) vendas no mercado interno, também de soja e milho; e (iii) importação de trigo para posterior comercialização no mercado interno;

(xv) no tocante ao processo de comercialização de fertilizantes (NPC), esclareceu, no item 13 do Termo de Verificação Fiscal, que tal atividade se resume à aquisição de fertilizantes do produtor/vendedor a serem entregues diretamente aos destinatários dessas mercadorias, sem transitar pelo seu estabelecimento, em típica operação de venda à ordem;

(xvi) as seguintes sistemáticas de tributação são aplicáveis às suas atividades:

(i) incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS mediante alíquota zero: previsto pelo artigo 1º da Lei n.º. 10.925/04, que determinou a referida alíquota para receitas decorrentes da venda, no mercado interno de, entre outros: (a) sementes e mudas destinadas à sementeira e plantio, em conformidade com o disposto na Lei n.º. 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção; (b) farinha, grumos e sêmolos, grãos esmagados ou em flocos, de milho, classificados, respectivamente, nos códigos 1102.20, 1103.13 e 1104.19, todos da Tabela de Incidência do IPI (“TIPI”); e (c) trigo classificado na posição 10.01 da TIPI;

(ii) suspensão da incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS: previsto pelo artigo 9º da Lei n.º. 10.925/04, sendo 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 TIPI - 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; e,

(iii) direito ao crédito das referidas contribuições sociais: no caso de receitas sujeitas à suspensão da incidência, não haverá direito de apuração de qualquer saldo credor, tanto no que se refere ao crédito presumido bem como ao crédito da própria sistemática não cumulativa, por expressa vedação legal – artigos 8º e 9º da Lei n.º. 10.925/04; nada obstante, no caso de receitas sujeitas à tributação mediante alíquota zero, permanece legítima a apropriação de crédito, conforme legislação que regulamenta a questão.

(xvii) em relação ao negócio denominado NID, todas as operações praticadas no período autuado estão sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos termos do artigo 1º, inciso III da Lei n.º 10.925/04

Fl. 25 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

(xviii) a tributação mediante alíquota zero não impede o direito de se apurar crédito das contribuições sociais, nos termos do artigo 1º da Lei n.º 10.925/04, combinado com os artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03;

(xix) por ser vedado o aproveitamento do crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei n.º 10.925/04, bem como os créditos do regime não cumulativo dessas contribuições sociais, em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão da incidência não houve qualquer desconto de créditos em relação a custos, despesas e encargos, em estrita observância à lei aplicável;

(xx) em relação ao negócio denominado BGO - receita de venda no mercado interno – não suspensa e NID – receita de venda no mercado interno – alíquota zero, destaca que o procedimento adotado não poderia estar mais equivocado, primeiro porque, de acordo com o artigo 9º da Lei n.º 10.925/04, o regime de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS 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 TIPI;

(xxi) existe equívoco do Agente Fiscal quanto a esse item: ao tratar da suspensão da incidência nas operações de “**BGO - RECEITA DE VENDA NO MERCADO INTERNO – NÃO SUSPENSA**”, afirma que em relação à receita com produtos “**vendidos na atividade de produção de sementes (NID)**, *confirmou-se a possibilidade de realização das vendas com suspensão das contribuições ao PIS/Cofins*”;

(xxii) as receitas da operação com sementes (NID) estão sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, com previsão no artigo 1º da Lei n.º 10.925/04, e não à suspensão da incidência daquelas contribuições, o que deixa claro o equívoco da Fiscalização Federal que, literalmente, confundiu as operações em análise;

(xxiii) somente é assegurada a suspensão da incidência daquelas contribuições sociais no caso de vendas para pessoas jurídicas produtoras de carne e de insumos para alimentação de animais vivos, o que claramente não é o seu caso e, conseqüentemente, dos presentes autos, já que, seja em se tratando de operações com sementes, seja em relação às operações com grãos, nenhuma delas teria como destino a produção de carne e afins, restando como única possibilidade, nesse caso, a venda para “*pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados*”;

(xxiv) jamais poderia ter sido penalizada pelo fato de o adquirente ter dado eventual destino diverso à mercadoria adquirida com suspensão nos termos dos artigos 8º e 9º da Lei n.º 10.925/04, posto que a legislação não exige tal comprovação, pelo menos por parte do vendedor, porque isso seria impossível;

(xxv) o lançamento de ofício contido na rubrica “**BGO - RECEITA DE VENDA NO MERCADO INTERNO – NÃO SUSPENSA**” não pode prosperar, em função das inúmeras inconsistências que permeiam o procedimento fiscal;

(xxvi) no que tange à parcela da receita tributada à alíquota zero desconsiderada pela Fiscalização Federal, sustentou-se que “*para as vendas efetuadas com suspensão de PIS/Cofins pela Nidera Sementes Ltda. no negócio de produção de sementes NID a empresa*

Fl. 26 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

comprovou o correto atendimento à legislação vigente. Entretanto, a empresa não estornou os créditos proporcionalmente às receitas auferidas com suspensão da tributação. 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";

(xxvii) ocorre que, as Notas Fiscais do negócio de sementes (NID) apontadas, na origem, pela d. Fiscalização Federal como “*vendas efetuadas com suspensão de PIS/Cofins*” na verdade referem-se a operações tributadas à alíquota zero, com espeque no artigo 1º, inciso III da Lei n.º. 10.925/04;

(xxviii) o próprio Agente Fiscal quem afirma, no item 91, que “*para as vendas efetuadas com suspensão de PIS/Cofins pela Nidera Sementes Ltda. no negócio de produção de sementes NID a empresa comprovou o correto atendimento à legislação vigente*”, razão pela qual, a despeito do quanto consigna a r. decisão recorrida, é indevido o estorno, eis que em absoluta contradição às próprias alegações da d. Fiscalização federal na origem;

(xxix) com relação a BGO - conta contábil 4.1.1.06.006 – serviços e corretagem o entendimento que fora aplicado nas autuações fiscais, não teria sido comprovada a natureza de “reembolso” dos valores recebidos pela Recorrente, de modo que, assim, foram tributados de ofício;

(xxx) as Notas de Débito que suportaram o recebimento desses valores, desde que devidamente detalhadas com a vinculação ao contrato firmado entre a Recorrente e a empresa no exterior, mencionada pelo i. Agente Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, 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;

(xxxi) na glosa dos créditos relativos à atuação como empresa comercial exportadora, informa que procedeu o cálculo e desconto do créditos do PIS e da COFINS apurados a partir de diversas despesas incorridas na atividade de exportação de mercadorias para o exterior, dentre as quais se destacam despesas de frete e armazenagem, incorridas pela empresa em suas operações de venda;

(xxxii) nestas operações observou o princípio da não-cumulatividade;

(xxxiii) a vedação dirigida às operações praticadas na forma de empresa comercial exportadora contida no § 4º do art. 6º da Lei 10833/2003 aplica-se tão somente às aquisições de mercadorias para revenda sem a incidência das contribuições, garantindo, por conseguinte, o direito ao aproveitamento do crédito da aquisição de bens e serviços que tenham sido efetivamente tributados;

(xxxiv) ainda, que, de fato, fosse indevido o direito creditório apurado neste item, a base de cálculo utilizada pelo i. Agente Fiscal é equivocada;

(xxxv) com relação às glosas por rubricas específicas dos créditos informados no DACON, tem-se que:

(i) bens e serviços utilizados como insumos em geral:

Fl. 27 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

(a) o conceito de *insumo* adotado pela d. Fiscalização federal é demasiadamente restritivo, de modo que não poderia ser aplicado ao caso em tela, sobretudo conforme recente e pacífica jurisprudência a respeito do tema;

(b) não se pode deixar de considerar a essencialidade dos gastos incorridos na contratação, por exemplo, dos serviços de análise, classificação e expurgo e controle de produtos, fumigação e beneficiamento de sementes, indispensáveis nos processos de produção de sementes (NID) e também para a certificação dos grãos (BGO) exportados e, tampouco, das despesas portuárias em geral, necessárias ao embarque dos grãos por ela comercializados e destinados à exportação para o exterior do país;

(c) as despesas incorridas com gastos portuários para estadia, manuseio, processamento, carga e descarga dos produtos comercializados pela Recorrente constituem também insumo essencial à consecução de sua atividade fim, o que lhe autoriza a apropriação do crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS;

(ii) despesas de alugueis de prédios de PJ

(a) no caso da Locação de Stands, na medida em que a participação em feiras e eventos é essencial para o exercício das atividades da empresa, razão pela qual fica evidente que o entendimento apresentado na Solução de Consulta n.º 320/10 encontra-se superado;

(b) o crédito descontado em relação às despesas com arrendamento rural também encontra espeque no artigo 3º, inciso IV, das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, que autoriza o crédito em relação à locação de prédios contratada junto a pessoas jurídicas;

(c) o arrendamento do imóvel rural em referência destina-se não apenas à produção/multiplicação de sementes e grãos, como também conta com uma estrutura física (Prédio) no qual está localizado o estabelecimento da empresa situado naquela localidade, perfazendo assim, de forma inequívoca, as exigências contidas na legislação de regência;

(d) diante deste fato – de que o imóvel em questão é utilizado também como sede de seu estabelecimento –, admitir-se a eventual vedação ao crédito seria, na verdade, afirmar que a locação de imóvel rural jamais poderia ensejar o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, mesmo que a pessoa jurídica tenha sua matriz ali sediada, o que é um absoluto contrassenso e viola frontalmente a norma contida no artigo 3º, inciso IV, das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03;

(iii) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

(a) ao contrário do quanto sustentou o i. Agente Fiscal, atualmente, admitem-se duas hipóteses de creditamento das operações de frete e armazenagem: (i) na venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; e, (ii) na compra, quando integrarem o custo dos produtos adquiridos; exatamente, pois, a situação experimentada, em relação à importação de trigo, atividade glosada nesse item;

(b) a mais abalizada interpretação da norma tributária admite o desconto do crédito em relação as despesas de frete e armazenagem pagas para entrega de insumos adquiridos para serem utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda;

(iv) do crédito presumido

(a) com relação à glosa de todo o crédito presumido, nos termos do art. 8º da Lei 10.925/2004, verifica-se que o direito ao crédito presumido só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou

Fl. 28 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10970.720320/2015-51

domiciliada no País, e o montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente;

(b) a lei autoriza o crédito em relação às aquisições de insumos efetuadas junto a pessoas físicas e/ou cooperados pessoas físicas, para utilização no processo produtivo dos produtos que especifica;

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

(d) a lei não logrou vedar o crédito em questão, limitando-se a garantir o direito àquelas pessoas jurídicas produtoras, ainda que, tal como a Recorrente, por equiparação; e

(e) em momento algum a lei vedou o crédito nas operações de industrialização por encomenda (e nem o poderia, pois, como se viu, nesses casos, o encomendante é equiparado ao industrial, tornando-se, portanto, também produtor), considerando-se ainda que o estabelecimento industrial, nas operações praticadas com a Recorrente, não apura créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS sobre esses insumos.

(xxxvi) requer a realização de diligência e apuração de saldo credor em relação às receitas tributadas de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

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) inobservância do regime jurídico-tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS no ato de lançamento de ofício;
- (ii) caso se admita que as operações por si praticadas no período autuado de fato estivessem sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos termos dos artigos 1º e 2º das Leis nº. 10.637/02 e nº. 10.833/03, respectivamente, então em relação a estas receitas, deveriam ser calculados os créditos a estas vinculados, nos exatos termos dos artigos 3º das mesmas Leis, pela alíquota consolidada de 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), valores estes que, caso confrontados com os créditos tributários ora lançados, sobre as mesmas operações, representariam o afastamento de parte considerável da autuação fiscal;
- (iii) reembolso de despesas (serviços e corretagens);
- (iv) glosa dos créditos com despesas de frete e armazenagem relativos à atuação da Recorrente como Empresa Comercial Exportadora;
- (v) bens e serviços utilizados como insumos;

Fl. 29 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

- (vi) despesas de aluguéis de prédios de pessoa jurídica;
- (vii) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda; e
- (viii) 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. Calmom de. O devido processo 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 Moraes Pereira no processo n.º 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 n.º 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 na página 82 de sua Impugnação administrativa (fl. 1.581 dos autos) para verificação de direito ao crédito vinculado a receitas pela não aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o

Fl. 30 da Resolução n.º 3201-002.384 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10970.720320/2015-51

PIS/Pasep e da COFINS nas operações de venda de grãos no mercado interno, nos termos do artigo 3º das Leis n.º 10.637/02 e Lei n.º 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 n.º 63/2018 e do Parecer Cosit n.º 05/2018.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade