



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.720039/2012-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-006.942 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente SEARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 30/11/2008, 31/12/2008

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO PELO ADQUIRENTE. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática da não-cumulatividade, não é possível a apuração de crédito pela adquirente nas aquisições de mercadorias com fim específico de exportação, pois não houve incidência da contribuição na etapa antecedente.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADES AGROPECUÁRIAS E AGROINDUSTRIAS. LEI 10.925/2004. VENDA COM SUSPENSÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO BÁSICO PELO ADQUIRENTE. IMPOSSIBILIDADE.

O adquirente de produtos vendidos com suspensão da contribuição, nos termos dos art. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, não pode aproveitar créditos básicos decorrentes desta aquisição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2008, 31/12/2008

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO PELO ADQUIRENTE. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática da não-cumulatividade, não é possível a apuração de crédito pela adquirente nas aquisições de mercadorias com fim específico de exportação, pois não houve incidência da contribuição na etapa antecedente.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADES AGROPECUÁRIAS E AGROINDUSTRIAS. LEI 10.925/2004. VENDA COM SUSPENSÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO BÁSICO PELO ADQUIRENTE. IMPOSSIBILIDADE.

O adquirente de produtos vendidos com suspensão da contribuição, nos termos dos art. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, não pode aproveitar créditos básicos decorrentes desta aquisição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan.

Relatório

Por medida de celeridade e economia processual, adoto o sucinto Relatório constante do acórdão recorrido:

*Trata-se do **Auto de Infração** relativo ao **Programa de Integração Social - Pis**, lavrado em 24/01/2012, exigindo crédito tributário no valor total de **R\$ 251.561,89**, discriminado no principal acrescido de multa de ofício vinculada (75%) e juros de mora calculados até 01/2012, relativo a **falta de recolhimento** dos débitos dos **PA 30/11/2008 e 31/12/2008**, em razão da **redução dos créditos passíveis de desconto e/ou dedução**, cuja infração foi enquadrada nos dispositivos legais indicados no demonstrativo de e-fls. 91.*

No Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, a fiscalização relata que o procedimento se originou de verificações feitas com o objetivo de atestar a legitimidade dos créditos das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos – Exportação, constantes de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento – PER.

*E que, embora não tenha havido Pedido específico relativo ao **4º trimestre de 2008**, a análise dos PER seguintes (1º trim/2009 e posteriores) dependia da análise daquele **4º trim/2008**, face à necessidade de composição dos saldos de créditos das contribuições, o que foi feito mediante o Termo de Informação Fiscal – **4º trim/2008** (e-fls. 06/30) e Demonstrativo “Créditos Seara – **4º trim/2008**” (e-fls. 31/32), do qual se **concluiu inexistir saldo de créditos de Pis e Cofins não cumulativos – exportação, relativos ao 4º trim/2008**.*

*Informa que, confrontando-se as informações da **DACON** referentes aos PA 11/2008 e 12/2008 (e-fls. 34/89), constatou-se a insuficiência de recolhimento do **Pis**, dada a redução nos créditos passíveis de desconto e/ou dedução, conforme Termos de Informação Fiscal **4º trim/2008** (e-fls. 06 a 30), demonstrativos “Créditos Seara – **3º trim/2008**” (e-fls. 03 a 04) e Créditos Seara – **4º trim/2008**” (e-fls. 31 a 32) e demonstrativo “Utilização*

Créditos” (e-fl. 33), que fazem parte integrante do Auto de Infração, apontando os valores devidos, conforme abaixo:

	Novembro/2008	Dezembro/2008
PIS apurado	153.165,98	165.598,24
Créditos reconhecidos/utilizados no Mês	112.381,57	44.656,93
Créditos reconhecidos/utilizados de meses anteriores (Jul/08)	0,00	39.137,79
Valor a Recolher	40.784,41	81.803,52

As conclusões alcançadas pelo Fisco na análise dos créditos relativos ao 4º trim/2008, constante do Termo de Informação Fiscal – 4º trim/2008 (e-fls. 06/30), parte integrante deste Auto de Infração, são reproduzidas abaixo, em resumo:

A fiscalização informa que o crédito apurado/pleiteado é decorrente de operações com o mercado externo, remanescente às deduções das contribuições a recolher e das compensações com outros tributos administrados pela RFB.

Após discorrer sobre a legislação da não cumulatividade, bem como da instrução processual feita com a Dacon, memoriais de apuração dos créditos, rateios e bases de cálculo, demonstrativos, escrituração SPED e notas fiscais de saídas/entradas, diz que a interessada exerce a atividade econômica de Comércio Atacadista de Cereais e Leguminosas Beneficiados, além da Fabricação de Adubos e Fertilizantes (CNAE 20134/00), Comércio Atacadista de Açúcar (CNAE 46371/02), Fabricação de Farinha de Milho e derivados, exceto óleos de milho (CNAE 10643/00), e comércio varejista de combustíveis para veículos automotores (CNAE 47318/00), entre outros, apurando o imposto de renda pelo lucro real.

Acrescenta que a empresa fabrica derivados de milho NCM constantes no capítulo 11 da TIPI e adubos NCM constantes no capítulo 31 da TIPI; e que adquire para revenda: soja NCM 12010090, milho NCM 10059010, açúcar NCM 17011100, defensivos NCM constantes no capítulo 38 da TIPI e sementes NCM 10051000 e NCM 12010010.

Esclarece que a empresa auferir receitas sem incidência das contribuições para o Pis e a Cofins (alíquota zero – fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes destinadas à semeadura e plantio, e farinha de milho, nos termos da Lei nº 10.925, de 2004).

Discorre sobre a legislação atinente às vendas com suspensão de insumos destinados à produção das mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM, consoante arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004; IN SRF nº 660, de 2006; bem como sobre a base de cálculo das contribuições e sobre o conceito de insumos (art. 3º, II, Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003; IN SRF nº 247, de 21/11/2002).

Caracteriza a interessada como empresa comercial exportadora, com base nas operações de exportações realizadas (Dacon, CFOP, Demonstrativo Exportações e arquivos eletrônicos de notas fiscais (SPED/EFD – Saídas Exportação)), dizendo que adquire mercadoria com o fim específico de exportação, cuja aquisição não se sujeita à incidência das contribuições, nos termos das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Informa que o crédito foi apurado mediante rateio proporcional dos custos e despesas entre receitas sujeitas ao regime cumulativo e não cumulativo, cujo critério é igualmente aplicável para a determinação dos custos e despesas vinculados à exportação.

Ressalta que só é passível de ressarcimento ou compensação com outros tributos e contribuições o crédito apurado em operações de vendas para o exterior e vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das Contribuições, tornando-se indispensável apurar a participação percentual dessas receitas em relação à receita bruta total.

Determinação dos percentuais resultantes das operações de vendas no mercado externo e no mercado interno, em relação à Receita Bruta Total:

Destaca que os percentuais das operações de vendas nos mercados externo e interno, em relação à Receita Bruta Total, apurados pela contribuinte, foram por ela demonstrados em seu relatório “MEMORIAL DACON”.

Aponta as seguintes irregularidades:

1) de acordo com os DACON e demonstrativos “Memorial – DACON”, “Créditos Linhas 01 e 02” e “Créditos Linhas 04, 05, 06 e 07”, a contribuinte procedeu à exclusão dos créditos vinculados às saídas com suspensão apenas para os valores registrados nas linhas 04 a 07 das Fichas 06A e 16A dos DACON (despesas com fretes, locação de vagões, armazenagem, energia elétrica e aluguéis). Já para os valores relativos às aquisições de “Bens para Revenda” e “Bens Utilizados como insumos”, informados nas linhas 01 e 02 das Fichas 06A e 16A dos DACON, a interessada não promoveu a exclusão dos créditos vinculados às saídas com suspensão, razão pela qual foi efetuada referida exclusão;

2) que a interessada corretamente não utilizou créditos em relação às mercadorias classificadas nos códigos CFOP 1501 e 2501, adquiridas com o fim específico de exportação; porém, creditou-se incorretamente com relação aos demais custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação – fretes, locação de vagões, armazenagem, energia elétrica e aluguéis. Isso, porque o art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/03 impede, no tocante às empresas comerciais exportadoras: (i) não apenas a apuração de créditos relativos às aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação; mas, também (ii) a apuração de créditos das contribuições em relação aos custos, despesas e outros encargos vinculados a essas receitas; e não apenas àqueles créditos já abrangidos pela vedação presente no art. 3º, § 2º, II, da mencionada Lei (Solução de Consulta SRRF/8ª RF nº 354/09). Esclarece que tal vedação não se aplica às demais receitas oriundas de exportações de mercadorias adquiridas sem o fim específico de exportação, sendo permitida a apuração e utilização de créditos, nos termos do art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/03, razão porque é necessário realizar o rateio proporcional.

Por tais razões, a fiscalização apurou novos percentuais das operações de vendas no mercado externo e mercado interno em relação à Receita Bruta Total, sinalizando que os demonstrativos elaborados na auditoria foram separados em 02 grupos.

Ressalta que as diferenças entre os percentuais apurados nos rateios não implicam, por si só, modificação no montante dos créditos da empresa, mas

apenas redistribuição de parte do valor dos créditos vinculados às receitas de exportação para os demais créditos de receitas tributadas do mercado interno, os quais não podem ser ressarcidos ou utilizados em compensação com outros tributos ou contribuições, mas tão somente ser deduzidos das contribuições para o PIS e COFINS incidentes nas vendas tributadas no mercado interno.

Dos créditos apurados

Informa que os créditos apurados pela contribuinte estão explicitados na DACON e Demonstrativos “Créditos/Linhas 01 e 02 - 4º trim/2008” e “Créditos/Linhas 04, 05, 06 e 07 - 4º trim/2008”.

Aponta as seguintes irregularidades:

- 1) que a interessada adquiriu bens à alíquota zero (sementes, fertilizantes e defensivos agropecuários) com aproveitamento de crédito integral, procedimento vedado pela legislação de regência;
- 2) que adquiriu bens com Suspensão com aproveitamento indevido de crédito integral, pois a legislação de regência não permite o aproveitamento de créditos nas aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Observa que os valores excluídos estão individualizados nos demonstrativos, com os comprovantes (notas fiscais) juntados por amostragem ao processo.

Valores consolidados

Encerra apresentando a consolidação dos valores apurados, uma vez procedidas às alterações nos percentuais resultantes das operações de mercado interno e externo em relação à receita bruta e às exclusões/alterações mencionadas, conforme explicitada no Demonstrativo “Créditos Seara – 4º trim/2008”, do qual se concluiu **inexistir saldo de créditos de Pis e Cofins não cumulativos – exportação, relativos ao 4º trim/2008, decorrentes de vendas efetuadas para o mercado externo.**

A contribuinte foi cientificada do Auto de Infração, por via postal, em 30/01/2012. Inconformada, apresentou **Impugnação**, em 23/02/2012, acompanhada de documentos.

Diz discordar com as glosas realizadas nos seguintes pontos: “i) dos créditos vinculados a receita de venda ao exterior de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação; ii) sobre os bens que segundo afirmou teriam sido adquiridos com suspensão (soja e milho); iii) por ter excluído os créditos das receitas de vendas com suspensão nos moldes em que prevista na Lei 10.925/2004”.

Da Incorreção Da Glosa Dos Créditos Vinculados À Receita De Venda ao Exterior De Mercadorias Adquiridas Com O Fim Específico De Exportação

Inicialmente, com base no art. 146 do CTN, julga que o entendimento esposado pela fiscalização com fundamento na Solução de Consulta SRRF/8ª RF nº 354/2009 somente poderia ser aplicado para fatos geradores ocorridos posteriormente a abril/2011, quando a Receita Federal do Brasil informa à contribuinte a mudança de critério jurídico que já fora aplicado nos anos de 2004 a 2007, “inclusive neste processo alvo de revisão o que

por si só justifica a procedência da manifestação de inconformidade neste tópico”.

No mérito, diz que a afirmação fiscal justificava-se, mas hoje o disposto no §4º, art. 6º da Lei nº 10.833/2003 está derogado pelo disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 (conversão do art. 16 da MPV 206/2004, de 06/08/2004, de aplicação imediata) e art. 16 da Lei nº 11.116/2005. Diz que se a redação original fosse a atual talvez tal dispositivo nunca tivesse sido inserido, pois viola a imunidade conferida às exportações pela Carta Magna.

Afirma que a operação de venda para o mercado externo das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não sofre a incidência das contribuições, tanto por força da Lei quanto pela imunidade conferida pela Constituição Federal, razão pela qual mantém créditos referentes a estas receitas apenas em relação aos custos incorridos, e não da mercadoria em si, eis que esta não sofre a incidência da contribuição, por força do disposto no parágrafo 2º, inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/2004.

Faz um histórico da legislação pertinente.

Alega que, num primeiro momento, qualquer aquisição de pessoa jurídica dava direito ao crédito das contribuições, sendo que o único crédito passível de ressarcimento e compensação era o vinculado às receitas de exportação, conforme arts. 5º e 6º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sendo vedado à comercial exportadora a apuração de créditos vinculados às receitas de exportação.

E que a Lei nº 10.865, de 30/04/2004 (com vigência a partir de 30/07/2004) introduziu a vedação do direito à apuração de crédito nas operações em que não haja pagamento das contribuições, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Acrescenta que, logo após, a Lei nº 11.033, de 21/12/2004, autorizou a manutenção dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência (art. 17); e a Lei nº 11.116, de 18/05/2005, autorizou a utilização desses créditos para ressarcimento e/ou compensação.

Explica que, no primeiro momento, a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12/03/2004, vedava a apropriação de créditos relativamente às receitas de exportação pelas comerciais exportadoras, em virtude do comando legal vigente (§ 4º, art. 6º da Lei 10.833/2003), tendo sido derogada pelas Instruções Normativas SRF nº 594/2005 (que trata da apuração dos créditos) e nº 900/2008 (que trata da sua utilização para compensação e ressarcimento), editadas para ajustar as disposições normativas à legislação vigente, notadamente art. 17 da Lei 11.033/2004 e art. 16 da Lei 11.116/2005.

*Coteja o artigo 20 da Instrução Normativa SRF nº 404/04 com o art. 27 da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, concluindo que a vedação da apuração de créditos, contida na IN/SRF 404/2004, foi suprimida; e que a Instrução Normativa 900/08, vedou, tão somente, a apropriação de créditos em relação às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (utilizando-se da expressão “**apurar créditos vinculados a essas aquisições**”) e não em relação às receitas das vendas para o mercado*

externo destas mercadorias, implicando, por óbvio, no direito a manutenção de créditos em relação aos custos incorridos nestas operações. E que assim o fez porque estas receitas são receitas sem incidência das contribuições ao PIS e a COFINS.

Também, coteja as conclusões acima com o art. 55, §5º, inciso II, da Lei nº 12.350, de 2010, no que se refere à vedação de apropriação de créditos em relação à receita.

Entende que tal correção acabou com a ofensa à Constituição colocando a receita de exportação a salvo da incidência de contribuições.

Protesta pelo afastamento da glosa, entendendo ser legal a manutenção e utilização para compensação e ressarcimento de créditos relativos aos custos incorridos, quando sobre eles incide a contribuição, referentes a receita auferida com a venda ao exterior de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, tudo amparado nos dispositivos citados na defesa.

Da incorreção da glosa dos bens que teriam, segundo o AFRFB, sido adquiridos com suspensão.

Afirma, em suas palavras:

“O AFRFB afirmou que por constar em algumas notas fiscais de soja e milho, tais produtos teriam sido adquiridos com suspensão e estes produtos não dariam direito a crédito integral, mas somente direito ao crédito presumido. Este raciocínio estaria correto se não fossem os seguintes e relevantíssimos detalhes.

O contribuinte em questão se dedica, preponderantemente, ao comércio de cereais – é cerealista. Portanto não pode adquirir milho e soja com suspensão.

Conforme o esclarecido na novel regulamentação da matéria que alterou alterando substancialmente a IN/RFB 660/2006, mandando aplicar estas alterações retroativamente, por lhe atribuir caráter meramente interpretativo.

Mantida esta situação o Fisco está exigindo o pagamento do tributo no fornecedor e não permite o creditamento no comprador, em clara violação à não cumulatividade e à Imunidade das Exportações em relação às contribuições.

Em relação as notas fiscais que constaram que a operação teria se realizado com suspensão, e dada a incorreção desta afirmação, já foram solicitadas as competentes cartas de correção, conforme comprovamos com a juntada das respectivas postagens e AR's. Juntados nos processos administrativos de ressarcimento referentes aos trimestres de 2008, desde já requeremos que o presente seja julgado juntamente com aqueles.

A título de esclarecimento a contribuinte realiza uma pequena industrialização de milho e nesse caso foi apropriado crédito presumido.

Como demonstrado deve ser afastada a glosa neste ponto, pois as mercadorias adquiridas estão sujeitas ao pagamento da contribuição, e segundo dispõe a legislação este fato dá direito ao creditamento. Se assim não for entendido ainda que viole a Lei, que pelo menos seja afastada a

glosa em relação às notas fiscais anexas em que não consta que a venda tenha sido feita com suspensão.”

Da Incorreção da Glosa dos Créditos Vinculados a Receita com Suspensão nos Moldes em que Prevista na Lei 10.925/2004

Alega que a glosa é incorreta pelos motivos de fato e de direito que passa a demonstrar.

“O motivo de direito decorre da derrogação da disposição contida no inciso II, §4º, art. 8º da Lei 10.925/2004, pelas disposições do artigo 17 da Lei 11.033/2004, em função do que dispõe o §1º do artigo 2º do Decreto-Lei 4.657/1942 (Lei de Introdução ao Código Civil), que dispõe expressamente sobre a vigência e revogação das leis. Restando claro o direito a manutenção dos créditos em relação as receitas de vendas efetuadas com suspensão.

O motivo de fato é que a contribuinte não apropriou créditos das mercadorias em relação a estas vendas, por serem adquiridas de pessoas físicas, que por ser para revenda não dá direito ao crédito presumido, de sorte que se houvesse alguma exclusão esta, somente, poderia ocorrer em relação aos demais custos incorridos, e não na linha de bens adquiridos para revenda como procedeu o AFRFB.

Pelos motivos acima deve ser afastada a glosa referente aos créditos deste tópico ou pelo menos afastar glosa dos créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, caso se entenda que não houve derrogação da disposição que deu amparo a glosa.

Outrossim, em função do que dispõe o parágrafo 6º do artigo 66 da IN/RFB nº 900/2008 requer o apensamento desta aos processos administrativos de ressarcimento relativos aos trimestres do ano de 2008, para julgamento simultâneo dos mesmos.

Diante do exposto Requer a procedência da presente impugnação para que seja cancelado o Auto de Infração lavrado.”

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da Impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2008, 31/12/2008

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. REDUÇÃO.

Mantém-se a imputação de falta de recolhimento da contribuição quando confirmadas as glosas de créditos passíveis de desconto e/ou dedução.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que reproduz os mesmos argumentos constantes da manifestação de inconformidade. Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Do mérito

Trata-se de procedimento instaurado de ofício para apurar a regularidade do recolhimento de PIS e COFINS não cumulativos – exportação no 4º trimestre de 2008. Passa-se à análise das glosas efetuadas pela fiscalização.

1) Das glosas de créditos vinculados às aquisições de mercadorias recebidas com fim específico de exportação

A fiscalização procedeu à glosa dos créditos apurados pela Recorrente em relação à aquisição de mercadorias recebidas com fim específico de exportação, por se enquadrar a mesma em tais operações (CFOP 7501) à empresa comercial exportadora. Às comerciais exportadoras é vedado este creditamento em consonância com a sistemática da não-cumulatividade, posto que a venda das mercadorias para elas, com o fim específico de exportação, é desonerada, de modo que, não tendo havido tributação sobre a venda, não há direito a crédito na aquisição, exceto nas hipóteses em que de haver benefício fiscal previsto expressamente em lei, o que não se verifica na hipótese dos autos.

Acerca do tema, a decisão de piso é deveras didática, merecendo sua reprodução ainda que parcial:

*Em seu artigo 5º, a Lei nº 10.637, de 2002, estabeleceu a não incidência da contribuição ao Pis sobre as exportações de mercadorias ao exterior e sobre as vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, conferindo apenas à empresa **vendedora** o direito de utilizar o crédito apurado em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (via dedução e/ou compensação e/ou ressarcimento).*

*Dessa forma, foi autorizada ao **vendedor** a utilização de crédito apurado em relação às saídas desoneradas do pagamento das contribuições, quando destinadas à exportação e/ou venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

(...)

*Da mesma forma estabeleceu a Lei nº 10.833, de 2003, em relação à Cofins (art. 6º), a qual, ainda, vedou, expressamente, a **apuração** de créditos pela adquirente comercial exportadora vinculados à receita de exportação de bens adquiridos com o fim específico de exportação, ou seja, foi impedido à comercial exportadora apurar créditos em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à essa saída desonerada (receita de exportação).*

(...)

Aqui também **resta evidente se tratar de condição intrínseca ao regime da não-cumulatividade, expresso da mesma forma: se, em etapa anterior da operação, não houver tributação (não incide a contribuição), não há de se falar em crédito a aproveitar em etapa posterior pela empresa comercial exportadora.** (grifo nosso)

Veja-se, por oportuno, a inaplicabilidade do art. 17 da Lei nº 11.033./2004 à hipótese. O dispositivo permite ao vendedor a manutenção dos créditos vinculados às saídas sem pagamento das contribuições, *in verbis*:

*“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a **manutenção**, pelo vendedor, **dos créditos** vinculados a essas operações.”*

Trata-se de permissivo para a **manutenção** dos créditos apurados vinculados às operações que cita e não para a **apuração** de crédito em decorrência de tais operações, como quer fazer crer a Recorrente. Aplica-se, portanto, à manutenção do crédito básico apurado nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 e não à geração de crédito presumido em decorrência da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Não houve, portanto, a derrogação do disposto no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Por tais fundamentos, deve ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

2) Da glosa dos créditos vinculados aos bens adquiridos com suspensão

A Recorrente se insurge contra a glosa efetuada nos créditos básicos apropriados por ela em relação a aquisição de soja e milho com suspensão das contribuições ao PIS e Cofins, sob a alegação de se dedicar preponderantemente ao comércio de cereais, sendo uma cerealista e, assim, não poder adquirir milho e soja com suspensão. Alega ainda que as notas fiscais emitidas com a informação e suspensão estão incorretas e que teria enviado cartas de correção aos fornecedores, além de requerer que ao menos as notas fiscais em que não constasse a informação de venda com suspensão fossem excluídas da glosa.

Há de se consignar que as razões recursais reproduziram o que constou da manifestação e inconformidade, sem atacar precisamente nenhum dos fundamentos da decisão recorrida, senão vejamos. A decisão de piso demonstrou que a Recorrente não é uma mera cerealista como se intitulou, mas desenvolve ostensivamente as atividades agropecuária e agroindustrial, o que a torna sujeita às normas tributárias que regem o setor, tal como a Lei nº 10.925, de 2004, regulada à época pela IN/SRF nº 660/2006, segundo a qual, como se assentou em primeira instância, obriga que a venda seja realizada ao setor com suspensão das contribuições.

*Verifica-se, pois, que a legislação de regência estabelecia que as pessoas jurídicas mencionadas nos incisos I (cerealistas) e III (agropecuaristas e cooperativas de produção agropecuária) do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, **quando vendessem insumos agropecuários a agroindústrias tributadas pelo Lucro Real, para a produção de mercadorias arroladas no***

caput do art. 8º da citada Lei, deveriam, obrigatoriamente, realizar as vendas com suspensão da incidência da COFINS e do PIS.

(...)

É inequívoco, pois, que quando o adquirente dos bens preenchesse as condições previstas nos incisos I a III do art. 4º da IN 660/2006, ainda em sua redação anterior à dada pela IN nº 977/2009, **suas aquisições seriam obrigatoriamente feitas com suspensão das contribuições na etapa anterior da operação - independentemente de qualquer solicitação efetuada pelo fornecedor ou informação prestada pelo respectivo adquirente**; havia, no entanto, para o vendedor a garantia de que a adquirente lhe prestasse as pertinentes informações, mediante a apresentação dos Anexos daquele diploma, de forma a permitir-lhe aplicar o correto tratamento tributário à operação.

Resta claro que **a venda com suspensão é direito do vendedor** quando se verifique a hipótese legal para tanto. E o fato de as vendas eventualmente ocorrerem sem a indicação na Nota Fiscal da suspensão da contribuição prevista em lei não permite a tomada de créditos integrais pelo adquirente, por se tratar de procedimento contrário ao legalmente prescrito em relação ao setor agroindustrial. É o que se depreende da Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2012, a qual esclarece que o descumprimento de tal obrigação acessória não afasta a suspensão instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

(...)

Desse modo, restou claro nos documentos fiscais que a finalidade dos insumos adquiridos pela contribuinte concedia aos fornecedores o direito à saída com suspensão obrigatória, nos termos da legislação vigente. (grifo nosso)

Ante tal premissa, há de se compreender o porquê de constar nos documentos fiscais a informação de venda com suspensão das contribuições, não logrando êxito a Recorrente em juntar, até o presente julgamento, o aceite das cartas de correção encaminhadas aos fornecedores, nem tampouco as notas fiscais que teriam sido emitidas sem a informação de suspensão, de modo que deve ser mantida a glosa.

3) Da glosa dos créditos vinculados a receita com a suspensão prevista na Lei nº 10.925/2004

Neste item, a Recorrente mais uma vez reproduz os argumentos da manifestação de inconformidade sem atacar os fundamentos da decisão recorrida. Advoga a tese de que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 teria derogado a vedação ao aproveitamento de crédito prevista no art. 8º, §4º, II da Lei nº 10.925/2004, mas afirma não ter se apropriado de créditos sob este fundamento porque se devem unicamente a aquisições de pessoas físicas para revenda, as quais não geram direito ao crédito presumido.

Ocorre que, como consta da decisão de piso, a Recorrente não fez qualquer prova do alegado e, na contramão, o relatório de fiscalização, de acordo com o demonstrativo “Créditos Linhas 01 e 02”, informa que os fornecedores listados dos bens destinados pela contribuinte à revenda e/ou à utilização como insumo são todos pessoas jurídicas, justificando a glosa, pois apesar de haver previsão no sentido da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações de venda com suspensão (art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004), a legislação aplicável ao

setor agroindustrial, nos termos do art. 8º, § 4º, II, da Lei nº 10.925/2004, veda o aproveitamento desse crédito pelo fornecedor pessoa jurídica para minimizar os efeitos do desequilíbrio entre estes e os fornecedores pessoas físicas, que não tem direito ao crédito.

Deve, portanto, manter-se hígida a decisão neste ponto.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli