



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 12571.000201/2010-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-006.855 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrente DINIZ SEMENTES E DEFENSIVOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Se o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares e razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. REGRA.

Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, existindo pagamento suscetível de ser homologado, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador; contudo, em não havendo pagamento, como no presente caso, a contagem deve ocorrer segundo a regra do art. 173, I, do CTN.

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. COMPRAS DE BENS DE PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

No sistema da não cumulatividade da contribuição, as compras efetuadas de pessoas físicas não geram direito ao crédito básico.

CEREALISTAS. CRÉDITO PRESUMIDO.

No período de vigência do § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, as empresas cerealistas somente podiam apurar crédito presumido da Cofins e do PIS em relação aos produtos in natura de origem vegetal indicados nesse dispositivo, adquiridos diretamente de pessoas físicas, quando eles fossem revendidos a agroindústrias que os utilizassem como insumos na produção dos produtos especificados na lei.

CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA. AGROINDÚSTRIA.

Somente a pessoa jurídica que produza mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas na legislação de regência, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas residentes no País.

CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS/Pasep ou da Cofins, o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços essenciais e relevantes na atividade produtiva, desde que devidamente comprovados.

VENDAS COM SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA COFINS. ART. 9º DA LEI Nº 10.925 DE 2004. VIGÊNCIA.

Somente a partir de 04/04/2006, com a edição da IN SRF nº 660, de 2006, é que entraram em vigor as regras para a suspensão da exigibilidade da Cofins em relação às vendas efetuadas, nos moldes previsto no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO. BENS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO.

O crédito relacionado à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, pode ser apurado se utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, além do que a partir de 01/08/2004 não é mais possível se creditar de bens adquiridos até 30/04/2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

VENDA DE GRÃOS. BENEFÍCIO DA SUSPENSÃO.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 04/04/2006, a contribuinte, para fazer jus ao benefício da suspensão, deve observar as prescrições dos incisos I e II do art. 4º, da IN 660/2006.

SEMENTES. SAÍDAS COM ALÍQUOTA ZERO.

O sujeito passivo tem direito à venda de sementes com o benefício da alíquota zero, nos termos do art. 1º, inc. III, da Lei 10.925/04, se atender aos requisitos previstos na Lei 10.711/2003.

POSIÇÃO 2710 DA NCM. INCORREÇÃO NA CLASSIFICAÇÃO. POSIÇÃO 38.08. VENDAS COM ALÍQUOTA ZERO.

As vendas realizadas de produtos classificados pelo contribuinte na posição 38.08 estão sujeitos à alíquota zero de PIS/COFINS, de acordo com o art. 1º, II da Lei nº 10.925/2004.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento as preliminares, vencidos os conselheiros Valcir Gassen (relator), Marcelo Costa Marques D'Oliveira e Salvador Candido Brandão Junior que deram parcial provimento para aplicar o art. 150, § 4º do CTN para o prazo decadencial de exigência das contribuições, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ari Vendramini. Por unanimidade de votos, dar parcial provimento para conceder o crédito presumido relativos aos meses de 02/2004 a 07/2004, no caso de revenda de produtos destinados a agroindústria; direito ao crédito presumido nas vendas destinadas ao exterior no período de 02/2004 a 07/2004; conceder créditos básicos referentes a depreciação de veículos utilizados no processo produtivo; conceder a alíquota zero referente às operações anteriores a edição da IN SRF 660/2006 e posteriores a habilitação no RENASEN; conceder os créditos referentes a aquisição de sementes no período entre a publicação da IN 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN; Reconhecer a suspensão das contribuições na revenda de produtos para a agroindústria; e afastar a exigência referente as vendas de produtos classificados na NCM 2710.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, em 13 de setembro de 2011 (fls. 1362 a 1391), contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 06-32.453, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba-PR (fls. 1316 a 1354), em 29 de junho de 2011, que julgou improcedente a Impugnação apresentada.

No julgamento do recurso do Contribuinte, por intermédio do Acórdão nº 3301-01.473, de 23 de maio de 2012 (fls. 1475 a 1485), proferido pela 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, anulou-se o auto de infração/lançamento, com o devido provimento ao recurso.

Diante da decisão que deu provimento ao Recurso Voluntário, a Fazenda Nacional ingressou com Embargos de Declaração (fls. 1487 a 1489), em 22 de novembro de 2012, por entender que houve omissão no Acórdão nº 3301-01.473.

No exame da admissibilidade dos embargos entendeu-se que há de fato o vício da omissão na decisão ora embargada, como se constata na análise formulada pela 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por meio de Despacho de Admissibilidade (fls. 1510 a 1515) em 29 de setembro de 2016.

Frente aos embargos da Fazenda Nacional, em 28 de setembro de 2017, a 1ª Turma, da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, decidiu por unanimidade, por intermédio da Resolução nº 3301-000.521, em converter o julgamento em diligência para a juntada dos processos de PER/DCOMP de créditos de Cofins não cumulativo mercado interno e exportação, vinculados ao presente processo que trata do auto de infração, com o retorno dos autos ao CARF para fins de julgamento.

Por intermédio da Resolução nº 3301-000.953, de 27 de setembro de 2018, acolheu-se os embargos da Fazenda Nacional e converteu-se o julgamento em diligência para que o Contribuinte apresente a) os documentos referentes às operações de venda à empresas que atendem as exigências do art. 2º, § 1º, da Instrução Normativa nº 660/2006, b) apresente as Notas Fiscais referentes às operações de venda classificadas na posição NCM 27.10; e que a Unidade de Origem elabore relatório sobre a documentação apresentada e as possíveis comprovações das operações alegadas pela Recorrente de operações de venda a empresas agroindustriais (atendendo a exigência da IN SRF nº 660/2006) e os possíveis equívocos nas Notas Fiscais de venda com produtos classificados na posição NCM 27.10; com a devida ciência do relatório ao Contribuinte.

Em resposta ao Termo de Intimação nº 014/2019 (fls. 1571 a 1572), em face da Resolução nº 3301-000.953, o Contribuinte apresenta documentos e informações às fls. 1576 e seguintes.

Diante da Resolução nº 3301-000.953, que converteu o julgamento em diligência, a Delegacia da Receita Federal de Ponta Grossa (PR) juntou aos autos o Relatório de Diligência às fls. 1649 e 1650.

Devidamente cientificado do relatório o Contribuinte apresenta nos autos “Pedido de nova análise relatório de diligência fiscal: auto de infração Cofins não cumulativo” às fls. 1655 a 1657).

Com isto exposto, cito o Relatório do Acórdão nº 3301-01.473 com o objetivo de auxiliar na elucidação do caso, bem como, por economia processual:

Cuida-se de recurso em face do acórdão da DRJ de Curitiba que julgou procedente o auto de infração lavrado em razão de não terem sido homologadas as compensações declaradas através das PER/DCOMPS objeto dos processos relacionados na própria decisão, sendo exigida a Cofins não-cumulativa do período de apuração de 01/01/2005 a 31/12/2007, além de multa de 75% e demais encargos legais pertinentes, em virtude da constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos da dita contribuição (fls. 1.068/1.084).

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, anexado às fls. 1.066/1.067, a autoridade fiscal relata que a contribuinte encontra-se no regime não cumulativo da Cofins, tendo apurados créditos de mercado interno não tributado e no mercado externo, que foram objeto de diversos Pedidos de Ressarcimento, tendo sido verificada a inexistência de crédito a ser ressarcido à contribuinte,

bem como que os créditos das contribuições apuradas nas entradas foram, inteiramente, consumidos pelos débitos das contribuições nas saídas, restando, ainda, débitos a serem lançados de ofício.

A decisão recorrida encontra-se ementada da seguinte forma:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007 NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não constitui requisito de validade do lançamento, pois é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Se o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares e razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. REGRA.

Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, existindo pagamento suscetível de ser homologado, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador; contudo, em não havendo pagamento, como no presente caso, a contagem deve ocorrer segundo a regra do art. 173, I, do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

As instâncias administrativas são incompetentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DILIGÊNCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de diligência que não indica os quesitos referentes aos exames desejados.

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A apresentação de provas deve ser realizada junto à impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de

força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. COMPRAS DE BENS DE PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

No sistema da não cumulatividade da contribuição, as compras efetuadas de pessoas físicas não geram direito ao crédito básico.

CEREALISTAS. CRÉDITO PRESUMIDO.

No período de vigência do § 11 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, as empresas cerealistas somente podiam apurar crédito presumido da Cofins e do PIS em relação aos produtos in natura de origem vegetal indicados nesse dispositivo, adquiridos diretamente de pessoas físicas, quando eles fossem revendidos a agroindústrias que os utilizassem como insumos na produção dos produtos especificados na lei.

CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA. AGROINDÚSTRIA.

Somente a pessoa jurídica que produza mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas na legislação de regência, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas residentes no País.

CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS/Pasep ou da Cofins, o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

VENDAS COM SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA COFINS. ART. 9º DA LEI Nº 10.925 DE 2004. VIGÊNCIA.

Somente a partir de 04/04/2006, com a edição da IN SRF nº 660, de 2006, é que entraram em vigor as regras para a suspensão da exigibilidade da Cofins em relação às vendas efetuadas, nos moldes previsto no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

VENDA DE GRÃOS. BENEFÍCIO DA SUSPENSÃO.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 04/04/2006, a contribuinte, para fazer jus ao benefício da suspensão, deve observar as prescrições dos incisos I e II do art. 4º, da IN 660/2006.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO. BENS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO.

O crédito relacionado à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente podem apurados se utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, além do que a

partir de 01/08/2004 não é mais possível se creditar de bens adquiridos até 30/04/2004, nos termos do art. 31 da Lei 10.865/2004.

POSIÇÃO 2710 DA NCM. VENDAS COM ALÍQUOTA ZERO.

As vendas realizadas de produtos classificados pela contribuinte na posição 2710 não são beneficiadas com a incidência da alíquota zero.

SEMENTES. SAÍDAS COM ALÍQUOTA ZERO.

O sujeito passivo só tem direito à venda de sementes com o benefício da alíquota zero, nos termos do art. 1º, inc. III, da Lei 10.925/04, se atender aos requisitos previstos na Lei 10.711/2003.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.

Cientificada em 15/08/2011 (AR fl. 1.356), a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 1362 e seguintes, em 13/09/2011, onde, em síntese, reitera as alegações constantes de sua impugnação.

Esclarece que formulou diversos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS MERCADO INTERNO E EXPORTAÇÃO e, concomitantemente, pedidos de COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante pedidos eletrônicos PER/DCOMP, correspondentes ao período do 1º Trimestre de 2003 ao 4º. Trimestre de 2007.

Sob o pretexto de efetuar a análise do direito creditório e baseada em interpretações equivocadas da legislação de PIS e COFINS não cumulativos Leis no 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como legislação correlata, efetuou a autoridade fiscal glosas de créditos e apurou supostos débitos de PIS e COFINS ao longo de todo o período examinado, culminando com a lavratura de auto de infração para exigência da COFINS NÃO CUMULATIVO de Janeiro/2005 à Dezembro/2007.

Preliminarmente suscita a nulidade do auto de infração, uma vez que formalizado com ausência de provas e método deficiente para apuração do crédito tributário.

Por outro lado, o método utilizado pela autoridade fiscal é totalmente confuso e equivocado para demonstrar a ausência de crédito e, ao revés, a existência de débitos de PIS e COFINS que foram objeto do lançamento de ofício.

Alega que a decisão de primeira instância, além de negar a realização de diligências e produção complementar de provas, promoveu o "aperfeiçoamento do lançamento", posto que complementou a motivação e fundamentação das glosas dos créditos e apuração dos débitos levados a efeito pelo procedimento fiscal.

Afirma que foi, ainda, mais além, deixou de se pronunciar sobre alegações e provas juntadas ao processo, o que configura evidente ilegalidade e nulidade ao devido processo legal administrativo, pois, ao apreciar as razões da impugnação, omitiu-se completamente a decisão de primeira instância em emitir juízo de valor destas provas e, também, de apreciar as razões da impugnação, fato que evidencia nova nulidade por cerceamento de defesa.

Aduz que, conforme corretamente assentou a decisão de primeira instância, em relação às compensações realizadas não ocorreu a homologação tácita, uma vez que todas as PER/DCOMP foram enviadas em 2008. Se, no entanto, era possível verificar a legitimidade dos créditos apurados pela Contribuinte, não era mais possível efetuar glosas de créditos ou apurar débitos de períodos já atingidos pela prescrição/decadência.

Com efeito, sob o pretexto de verificar a legitimidade dos créditos, efetuou a autoridade fiscal a glosa de créditos e também apurou débitos desde janeiro de 2003 até dezembro de 2007 para o PIS e Fevereiro/2004 a Dezembro de 2007 para a COFINS.

Considerando que a glosa dos créditos e o lançamento de débitos ocorreu em Julho/2010, não era mais possível efetuar retificações das **bases de cálculo** de créditos e débitos anteriores a Junho/2005.

A retificação das **bases de cálculo** de créditos e de débitos em períodos já atingidos pela prescrição/decadência equivale à realização de revisão ou lançamento de ofício, além do prazo prescricional/decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Suscita ainda a decadência impossibilitando a exigência de PIS e COFINS relativas aos fatos geradores de Janeiro à Junho de 2005, em conformidade com o art. 150, § 4º do CTN, considerando que a ciência do lançamento se deu em 13/Julho/2010 (fl. 1.086) restavam decaídos os fatos geradores de Janeiro à Junho de 2005, que foram objeto do lançamento de ofício.

No mérito alega ser improcedentes os motivos que ensejaram a não homologações levadas a efeito pela fiscalização, requerendo ao final: (i) a juntada nos autos da presente defesa dos documentos em anexo e a concessão de prazo para a juntada de novos documentos diligenciados juntos aos fornecedores e adquirentes das mercadorias; (ii) a concessão de diligências necessárias para a complementação do feito administrativo; (iii) que seja reformado o indeferimento dos pedidos de ressarcimento e a não homologação das respectivas compensações; (iv) que seja desclassificada a autuação para uma infração formal de obrigação acessória, assegurando-se, ainda, o direito à denúncia espontânea; (v) que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte em face da decisão proferida no Acórdão nº 06-32.453 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Em retorno de diligência, cabe o julgamento da lide.

Preliminares

O Contribuinte levanta de forma preliminar em seu Recurso Voluntário as seguintes questões: 1) a nulidade e improcedência do lançamento de ofício formalizado com ausência de provas e método deficiente para apuração do crédito tributário; 2) a nulidade da decisão de primeira instância (DRJ); e, 3) a vedação de retificação de bases de cálculo dos créditos e débitos de fatos geradores prescritos ou decaídos e a decadência em relação ao lançamento de ofício dos fatos geradores de janeiro de 2005 a junho de 2005.

Com isso posto, passar-se-á a análise de cada uma das preliminares.

1. Da nulidade e improcedência do lançamento de ofício formalizado com ausência de provas e método deficiente para apuração do crédito tributário

O Contribuinte aduz em seu Recurso Voluntário pela nulidade e improcedência do lançamento de ofício, uma vez que, segundo o mesmo, foi realizado com ausência de provas e com método deficiente para apuração do crédito discutido. Conforme se verifica no seguinte trecho do Recurso (fl. 1363 a 1365):

Com o pretexto de realizar a análise do direito creditório pleiteado no PER/DCOMP contendo o pedido de ressarcimento cumulado com compensação, efetuou a autoridade fiscal intimação com a exigência de elementos da escrituração relativos aos períodos de 2003 a 2007, bem como arquivos magnéticos com detalhamentos específicos dos mesmos períodos.

O procedimento fiscal levado a efeito de forma deficiente e calcado única e exclusivamente em arquivos magnéticos, acabou por redundar em despachos decisórios cujas conclusões eivam de nulidade todo o processo, dadas as deficiências de método e ausência de provas concretas que apoiem suas conclusões.

Com efeito, o procedimento e as conclusões exaradas nos despachos decisórios que indeferiram os pedidos de ressarcimento e não homologaram as compensações realizadas através das PER/DCOMP, não permitem obter, com segurança, a conclusão pelo indeferimento total e completo dos pedidos de ressarcimento e aferir, com segurança, as bases de cálculo objeto do lançamento de ofício.

A auditoria em meio magnético embora seja instrumento valioso para realização de perícias e auditorias contábeis e fiscais, não prescinde da necessária instrução documental para apoiar suas conclusões.

Assim, a ausência de provas concretas para sustentar as conclusões e a eleição de método deficiente para apuração das supostas irregularidades, dando azo a dúvidas e incertezas quanto aos valores apurados, inquinam o procedimento fiscal e, em consequência, o lançamento de ofício realizado.

(...)

Neste sentido, é notório que a autoridade fiscal, sustentada apenas nos arquivos magnéticos que foram produzidos sob sua exigência e não sofreram as devidas validações, não apresenta a necessária certeza e segurança em suas conclusões

que indeferiram o pedido e redundaram, ainda, nas exigências de PIS e COFINS, mediante lançamento de ofício.

(...)

A afirmação de que nenhum crédito de PIS e COFINS relativos às vendas não tributadas no mercado interno remanesceu, devendo ser glosados quase integralmente os créditos apropriados pelo contribuinte, sem a juntada de qualquer prova da efetiva natureza das aquisições e, tampouco, das vendas, é contrária a qualquer processo, por evidente ofensa ao devido processo legal, preconizado na Carta da República. (...)

Entendo que não deve prosperar as alegações formuladas pelo Contribuinte nesta preliminar, visto que além de genéricas não apontam em nenhum momento quais foram as “deficiências de método e ausência de provas concretas”, inclusive, cabe lembrar que cabe a quem alega possuir créditos provar a sua existência.

2. Nulidade da decisão de primeira instância

Segundo o Contribuinte, o Acórdão da DRJ (fls. 1316 a 1354) realizou o “aperfeiçoamento do lançamento” ao complementar a motivação e fundamentação das glosas dos créditos e apuração dos débitos e, ainda, deixou de se pronunciar acerca de provas e alegações juntadas ao processo, negando o pedido do Contribuinte de diligência fiscal sob o argumento de que este pedido não respeitava a forma exigida no Decreto nº 70.235/72.

Nesse sentido, cito um trecho do ora analisado Recurso Voluntário que bem elucida estes argumentos trazidos pelo Contribuinte (fls. 1368 e 1369):

Assim, a decisão além de acolher a falta de juntada de qualquer documento acerca das glosas realizadas, promove, ainda, uma homenagem à ilegalidade ao lançar dúvidas sobre os documentos constantes da escrituração, mas que por razões internas, comodidade ou por conveniência não foram juntadas aos autos pela autoridade fiscal.

Da mesma forma, ao arrepio dos preceitos que regem o devido processo legal administrativo, ao analisar os diversos créditos de PIS e COFINS glosados pela autoridade fiscal, formula a decisão recorrida conjecturas e complementa a falta de fundamentação das glosas, com opiniões e fundamentos próprios, o que caracteriza nova e indevida ilegalidade no bojo do processo administrativo.

Basta cotejar as afirmações contidas na decisão (fls. 1.321 a 1.324) com a parca e deficiente motivação e fundamentação constante dos despachos decisórios que denegaram os pedidos de ressarcimento, onde simplesmente alegou a autoridade fiscal com base nas listagens de notas fiscais de custos e insumos, que os créditos glosados não compunham o rol de insumos passíveis de crédito do PIS e COFINS não cumulativo, tendo em vista a atividade exercida pela Recorrente.

(...)

Ante o exposto, pela indevida supressão do direito de diligência; falta de adequada instrução processual; exercício de atividade privativa da autoridade fiscal com o aperfeiçoamento do lançamento e não apreciação dos documentos, bem como todos os pontos da impugnação, impõe-se a **declaração de nulidade da decisão de primeira instância**.

Discordo do alegado pelo Contribuinte. Entendo que não há motivos para que seja declarada a nulidade da decisão de primeira instância, uma vez que a mesma foi proferida dentro dos padrões processuais adequados, com respeito ao disposto no Decreto nº 70.235/1972. Saliento que nos autos não se verifica qualquer oposição do fisco em relação ao direito de defesa do Contribuinte. Portanto, neste ponto específico nego provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte.

3. Da vedação de retificação de bases de cálculo dos créditos e débitos de fatos geradores prescritos ou decaídos e a decadência em relação ao lançamento de ofício dos fatos geradores de janeiro de 2005 a junho de 2005

Neste ponto o Contribuinte alega que, uma vez que o lançamento dos débitos e glosa dos créditos ocorreu em julho de 2010, não seria mais possível retificar as bases de cálculo dos créditos e débitos anteriores a junho de 2005 por já serem atingidos pela prescrição e decadência, bem como, a decadência em relação ao lançamento de ofício de fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho de 2005.

Cito trechos do Recurso Voluntário para elucidar as alegações nesta preliminar (fl. 1369 e 1370):

Conforme corretamente assentou a decisão de primeira instância, em relação às compensações realizadas não ocorreu a homologação tácita, uma vez que todas as PER/DCOMP foram enviadas em 2008.

Se, no entanto, era possível verificar a legitimidade dos créditos apurados pela Contribuinte, não era mais possível efetuar glosas de créditos ou apurar débitos de períodos já atingidos pela prescrição/decadência.

Com efeito, sob o pretexto de verificar a legitimidade dos créditos, efetuou a autoridade fiscal a glosa de créditos e também apurou débitos desde janeiro de 2003 até dezembro de 2007 para o PIS e Fevereiro/2004 a Dezembro de 2007 para a COFINS.

Considerando que a glosa dos créditos e o lançamento de débitos ocorreu em Julho/2010, não era mais possível efetuar retificações das **bases de cálculo** de créditos e débitos anteriores a Junho/2005.

Assim, os créditos que foram regularmente escriturados e influenciaram os resultados da Contribuinte no período de Janeiro/2003 a Junho/2005 para o PIS e Fevereiro/2004 a Junho/2005 para a COFINS, já haviam sido atingidos pela prescrição/decadência no momento da ciência do indeferimento dos pedidos de

ressarcimento, não podendo influenciar nos saldos de cada período subsequente para efeito de glosa dos créditos.

Por outro lado, mesmo sem ter havido lançamento, mas tão somente para efeito de negar os pedidos de compensação, tampouco podem ser considerados os "ajustes" de supostos débitos a título de vendas com suspensão (grãos), vendas com alíquota zero (sementes) e vendas tributadas classificadas na posição 27.10 da NCM.

A retificação das **bases de cálculo** de créditos e de débitos em períodos já atingidos pela prescrição/decadência equivale à realização de revisão ou lançamento de ofício, além do prazo prescricional/decadencial previsto no art. 150, § 4 do CTN.

Destarte, devem ser expurgados para cálculo de transposição de saldos credores de PIS e COFINS quaisquer efeitos dos "ajustes" realizados nas bases de cálculo dos créditos e dos débitos anteriores a Junho/2005.

(...)

A decisão recorrida não acolheu o pedido de decadência em relação à exigência de PIS e COFINS relativas aos fatos geradores de Janeiro à Junho de 2005, considerando não ter havido anterior pagamento, não se submetendo, em consequência, o lançamento ao disposto no art. 150, § 4, mas ao art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Efetivamente merece reforma a decisão recorrida neste aspecto, pois conforme se observa do demonstrativo "Contribuição Devida" - fls. 828/839 -, havia débito anterior já confessado de COFINS que somente não foi pago por haver dispensa legal de recolhimento (excesso de créditos em relação aos débitos).

Destarte, aplicável o art. 150, § 4 do CTN e, considerando que a ciência do lançamento se deu em 13/Julho/2010 (fl. 1.175), restavam decaídos os fatos geradores de Janeiro à Junho de 2005, que foram objeto do lançamento de ofício.

Por entender que o excesso de créditos em relação aos débitos configura em tese o pagamento de tributos, é correto a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Com isto, voto por dar provimento ao recurso do Contribuinte no que tange a decadência dos lançamentos anteriores a junho de 2005.

Mérito

Quanto ao mérito o Contribuinte tece considerações acerca da não-cumulatividade do PIS e COFINS e sustenta e requer em seu Recurso Voluntário o seguinte acerca dos créditos glosados: a) dos créditos presumidos, da equiparação das atividades à agroindústria, do direito ao crédito presumido na aquisição de grãos (soja, milho e trigo) de pessoas físicas e dos créditos presumidos de cerealista, aquisições de grãos (soja, milho e trigo) de pessoas físicas por parte de empresa cerealista; b) dos créditos ordinários ou básicos, do conceito ampliado de cerealista para os créditos ordinários de PIS e COFINS, b.1.) créditos sobre bens adquiridos para revenda; b.2)

créditos sobre os bens utilizados como insumos; b.3.) créditos sobre os serviços utilizados como insumos; b.4.) créditos sobre os bens do ativo imobilizado; b.5.) dos créditos relativos à venda de sementes consideradas tributadas no lançamento de ofício; c) dos débitos decorrentes de operações não tributadas abrangidas por suspensão e alíquota zero de PIS e COFINS; d) das operações inexistentes (NCM 27.10), e, e) das diligências, estas já contempladas na Resolução nº 3301-000.953.

Assim estabelecido os limites quanto ao mérito, passar-se-á a análise individualizada dos argumentos e pedidos.

a) Dos créditos presumidos, da equiparação das atividades à agroindústria, do direito ao crédito presumido na aquisição de grãos (soja, milho e trigo) de pessoas físicas e dos créditos presumidos de cerealista, aquisições de grãos (soja, milho e trigo) de pessoas físicas por parte de empresa cerealista

Alega o Contribuinte que a decisão ora recorrida não considerou que a atividade do Contribuinte deve ser equiparada à atividade agroindustrial, uma vez que transcende a atividade puramente cerealista e que (fls. 1373 e 1374):

O fato de a empresa adotar critério de apropriação do crédito presumido de PIS/COFINS, baseado no valor das vendas realizadas, não retira o direito da correta apropriação dos créditos relativos às aquisições de grãos, tarefa que incumbia à autoridade fiscal, que infelizmente, preferiu o cômodo caminho da negação geral ao direito creditório.

Ante o exposto, não tem sentido vedar o direito ao crédito presumido de PIS/COFINS por aquisições de grãos de pessoas físicas, sob o argumento tratar-se de empresa “cerealista”, sem indagar corretamente sobre o fluxo produtivo e a realidade fática da empresa.

Já a posição adotada pela DRJ/CTA está no sentido de que o Contribuinte não faz jus ao crédito presumido de cerealista, uma vez que a legislação que regula o tema veda o aproveitamento do referido crédito, conforme se verifica no seguinte trecho do Acórdão que cito como forma de elucidação e como razões para bem decidir (fls. 1339 e 1340):

Todavia, não tendo a contribuinte comprovado a produção de qualquer produto de origem animal ou vegetal, e que, realmente, é uma agroindústria, nos termos dos arts. 5º e 6º da IN 660/2006, não pode ter direito ao crédito presumido das empresas que exercem atividades agroindustriais, de acordo com os previstos nas Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.925/2004, e suas modificações posteriores.

Cabe destacar, ainda, que não basta à recorrente afirmar que exerce atividade agroindustrial, produzindo mercadorias de origem animal. Tal alegação deve se respaldar na descrição do processo produtivo apresentado, bem como, cabe-lhe informar quais produtos produz e em que períodos os produziu, anexando provas nesse sentido. Ou seja, deve fazer prova material de que é uma agroindústria.

Em relação ao crédito presumido das cerealistas, este só é possível caso a revenda dos produtos sejam destinados a agroindústrias que os utilizem como insumos na produção dos produtos especificados na lei, e, ainda assim, até 31/07/2004.

Aliás, a alegação da recorrente de que o art. 8º, §4º, da Lei 10.925/2004, só, aparentemente, veda o crédito é totalmente infundada. Tal norma determina que é vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º do referido artigo o aproveitamento do crédito presumido de que trata o seu caput. Ora, o caput trata do crédito presumido. O inciso I diz respeito à “cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM”, que é exatamente onde se enquadra a filial da contribuinte. Logo, a recorrente não faz mais jus ao crédito presumido das cerealistas a partir da edição da Lei 10.925/2004, simplesmente, porque tal crédito não mais está previsto na legislação de regência.

Portanto, correto o cálculo do crédito presumido efetuado pela autoridade fiscal, consoante a demonstração do relatório “Apuração do Crédito Presumido de Atividade Industrial no Trimestre”.

Em seguida o Contribuinte aponta que não foram juntadas as listagens no despacho decisório, o que impediria a análise de quais notas fiscais foram de fato consideradas e quais não. A respeito destas listagens o Contribuinte alega que (fls. 1374 e 1375):

Com efeito, conforme listagens anexas extraídas do arquivo de notas fiscais fornecidos à autoridade fiscal, não foram computadas quaisquer vendas para o mercado externo. Inclusive as vendas de grãos no mercado interno e externo das mesmas empresas - Coimbra, Cargill e Triângulo foram tratadas de forma distinta, ou seja, as vendas para agroindústrias no mercado interno foram consideradas (fls. 470/472) e as vendas para a mesma empresa mas destinadas ao mercado externo foram desconsideradas (vide listagens anexas ao recurso voluntário).

Conforme reconheceu a autoridade fiscal e também a decisão de primeira instância, independentemente de sua destinação ao mercado externo ou interno, as aquisições de grãos (soja, milho e trigo) de pessoas físicas por parte de empresa dedicada à atividade "cerealista", dão direito ao crédito presumido de PIS/COFINS no período de 02/2004 a 07/2004 (§ 11 do art. 39 da Lei nº 10.833/2003).

Afirmar, no entanto, de que não é possível aferir se os produtos foram destinados à alimentação humana ou animal revela evidente falta de investigação da documentação e das operações da empresa, bem como predisposição em negar o direito aos créditos de PIS/COFINS a qualquer custo.

Com efeito, deve-se considerar que a maior parte das vendas de grãos foram realizadas para empresas agroindustriais e não somente uma pequena quantidade, como afirma a autoridade fiscal.

Argumenta ainda que pela natureza dos produtos vendidos resta evidente que a utilização destes se destina a alimentação humana ou animal.

E, com isso, compreende que os créditos presumidos de PIS e Cofins relativos aos meses de fevereiro de 2004 a julho de 2004 devem ser integralmente concedidos, bem como os períodos subsequentes desconsiderados aqueles já atingidos pela prescrição e decadência.

Sobre este ponto cabe frisar o entendimento trazido pelo Acórdão da DRJ/CTA, que cito como forma de esclarecer os argumentos trazidos por aquela Turma e como razões de decidir (fls. 1335 a 1337):

No que se refere ao crédito presumido na condição de cerealista, diz que, entre os meses de 01/02/2004 e 31/07/2004, a empresa realizou vendas de grãos a empresas agroindustriais, que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal, sendo o seu crédito calculado e demonstrado na planilha “Apuração do Crédito Presumido de Atividade Agroindustrial”. Por fim, afirma que a partir de 01/08/2004 não existe mais previsão legal para apropriação do crédito presumido na atividade de cerealista, fazendo, por isso, somente no período acima mencionado, direito ao crédito presumido em relação à atividade de cerealista.

A recorrente, entretanto, alega que exerce atividade agroindustrial, produzindo mercadorias de origem animal. Argumenta, outrossim, que o art. 8º, §4º, da Lei 10.925/2004, que diz respeito ao crédito presumido da cerealista, “embora aparentemente vede o crédito, o faz com relação a determinada classificação do produto”. Tais alegações, como veremos, são infundadas.

Façamos, então, um estudo da legislação de regência do crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins, antes de entrarmos na análise fática da questão apresentada.

Começamos pelo PIS/Pasep. O crédito presumido desta contribuição, no regime de tributação não cumulativo, foi instituído pela Medida Provisória nº 107, de 10 de fevereiro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que, em seu art. 25, acrescentou o §§ 10 e 11 ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com vigência a partir de 01/02/2003 até 31/07/2004, nos seguintes termos:

§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

I – seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º ; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

O crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma desses dispositivos, vigeu até 31.07.2004, consoante o art. 16, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (oriunda da Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004).

A disposição acima, cabe ressaltar, diz respeito ao crédito presumido a que tem direito as pessoas jurídicas que exerçam atividade agroindustrial. A Lei 10.637/2002 não previu o crédito presumido para as cerealistas.

Entretanto, a Lei nº 10.833, de 2003, por meio dos seus art. 3º, §§ 11 e 12, e art. 15, previu também apuração de crédito presumido da Cofins e do PIS/Pasep por pessoas jurídicas cerealistas, nas aquisições de pessoas físicas, em relação a determinados produtos de origem vegetal, nestes termos:

(...)

§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2º sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura.

§ 12. Relativamente ao crédito presumido referido no § 11:

I – o valor das aquisições que servir de base para cálculo do crédito presumido não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de produto, pela Secretaria da Receita Federal SRF; e

II – a Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para regulamentá-lo.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

Esse benefício teve vigência no período de 01.02.2004 a 31.07.2004, consoante o disposto no art. 93, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 16, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.925, de 2004.

Portanto, a Lei nº 10.925, de 2004 revogou, com efeitos a partir de 01/08/2004, as disposições mencionadas na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, reformulando a solução anteriormente desenhada, por meio dos seus arts. 8º e 9º (com as alterações do art. 29 da Lei nº 11.051/2004, do art. 63 da Lei nº 11.196/2005, e do art. 32 da Lei nº 11.488/2007). Vejamos:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I – cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

II – pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III – pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I – 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II – 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

§ 4o É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1o deste artigo o aproveitamento:

I – do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II – de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5o Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1o deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal

Assim, a partir de 01/08/2004, o crédito presumido decorrente da aquisição produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal, passou a ser tratado pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (com a redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 2004 e art. 63 da Lei nº 11.196, de 2005).

Com isso, voto por dar provimento ao recurso quanto aos créditos presumidos de PIS e COFINS relativos aos meses de fevereiro de 2004 a julho de 2004 nos casos de revenda dos produtos destinados a agroindústria que os utiliza como insumos, bem como, dar provimento ao direito ao crédito presumido nas vendas destinadas ao exterior no período de 2/2004 a 7/2004.

b) Dos créditos ordinários ou básicos, do conceito ampliado de cerealista para os créditos ordinários de PIS e COFINS, b.1.) créditos sobre bens adquiridos para revenda; b.2) créditos sobre os bens utilizados como insumos; b.3.) créditos sobre os serviços utilizados como insumos; b.4.) créditos sobre os bens do ativo imobilizado; b.5.) dos créditos relativos à venda de sementes consideradas tributadas no lançamento de ofício

O Contribuinte também apresenta argumentos no sentido de que os créditos ordinários e básicos das empresas “cerealistas” não podem sofrer a mesma restrição de créditos presumidos na aquisição de grãos por pessoas físicas, uma vez que os custos de produção ultrapassam aqueles necessários apenas a compra e venda dos bens, como se verifica no seguinte trecho do Recurso (fls. 1375 e 1376):

Mesmo que se entenda defensável o entendimento da autoridade fiscal sobre a restrição aos créditos presumidos na aquisição de grãos de pessoas físicas, considerando o conceito constante da legislação não cumulativa de PIS e COFINS, específico para empresas "cerealistas", o mesmo, porém não é extensivo com relação aos créditos ditos ordinários ou básicos.

A exigência de instalações físicas adequadas para manipulação de grandes quantidades de grãos, com maquinismos apropriados para a secagem, limpeza, padronização e armazenagem ultrapassam, em muito, a mera atividade de compra e venda de bens, devendo ser considerada efetiva atividade industrial para efeito dos créditos ordinários ou básicos.

Neste sentido, todos os custos que se inserem no fluxo produtivo devem, necessariamente, permitir o crédito de PIS e COFINS, não sendo condizentes

com as atividades exercidas pela Recorrente as glosas realizadas pela autoridade fiscal na apreciação dos pedidos de ressarcimento/compensação.

Sob esse aspecto o Contribuinte compreende que para fins de apuração do crédito o conceito de custos deve ser o mesmo utilizado na legislação do Imposto de Renda e não aqueles aplicados para o IPI ou, ainda, ICMS.

Nesse sentido, o Contribuinte elenca os seguintes créditos que foram objeto de glosa por parte da Autoridade Fiscal:

- Créditos sobre bens adquiridos para revenda;
- Créditos sobre bens utilizados como insumos;
- Créditos sobre serviços utilizados como insumos;
- Créditos sobre os bens do ativo imobilizado;
- Créditos sobre a venda de sementes consideradas tributadas no lançamento de ofício.

Sobre os **créditos sobre bens adquiridos para revenda** observa-se que já foram tratados no item “a” acima quando da discussão do crédito presumido da equiparação da atividade de cerealista à atividade agroindustrial, em que foi negado provimento ao recurso.

Cabe lembrar neste ponto a legislação de regência, Leis 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (COFINS), que dispõe no art. 3º:

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

- I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
- III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Portanto, como o direito ao crédito aplica-se exclusivamente em relação aos bens adquiridos de pessoa jurídica e não de pessoa física, correta a glosa efetuada pela administração tributária.

Quanto aos **créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos** alega o Contribuinte (fls. 1378 e seguintes):

Correspondem, segundo a autoridade fiscal, aos créditos lançados na DACON no ano calendário 2005 para o Mercado Interno e de Julho de 2006 à Junho de 2007 para o mercado interno não tributado.

Neste tópico, segundo o subitem 2.1.2 dos despachos decisórios, foram glosados os itens de lenha, combustível e manutenção, que segundo a autoridade fiscal não preenchem os requisitos de insumos para a atividade desenvolvida de cerealista e constam do presente processo de lançamento de ofício, relacionados no demonstrativo fornecido pela contribuinte "Relação de Notas com Crédito - fls. 14/60".

Não obstante a inexistência de qualquer documento utilizado para sustentar suas alegações, afirma a autoridade fiscal que este tipo de crédito não é possível, considerando que a atividade da Recorrente é de empresa cerealista, o que equivale dizer, somente, que faria *jus*, exclusivamente, aos créditos decorrentes da aquisição de mercadorias tributadas.

Conforme já foi explanado nos tópicos anteriores deste recurso voluntário, as atividades da Recorrente ultrapassam o estreito conceito de simples compra e venda de mercadorias, assemelhando-se a um verdadeiro fluxo produtivo ou fabril, considerando a necessidade de instalações e máquinas imprescindíveis para tratamento térmico e seleção.

Desta forma, distancia-se, em muito, do conceito de mera intermediária de bens de produção de terceiros, sendo adequada a percepção de tratar-se em efetivo estabelecimento industrial.

(...)

A lenha é, evidentemente, utilizada para aquecimento das caldeiras e fornalhas que efetuam a secagem e padronização dos grãos, sendo consumida neste processo, não havendo qualquer sustentação nas alegações da autoridade fiscal.

Quanto aos combustíveis, integram parcialmente a alimentação das máquinas de secagem e seleção de grãos, sendo ainda parte consumida nos serviços de coleta de grãos e no envio aos clientes da produção já devidamente selecionada e padronizada.

Não é demais lembrar que a atividade de transporte rodoviário de cargas próprias ou de terceiros é complementar e subsidiária, sendo óbvio que o valor dos fretes está agregado no valor dos produtos vendidos, sendo irrelevante se a sua cobrança é feita de forma destacada ou não nos documentos fiscais.

No tocante aos custos de manutenção, decorrem de diversos dispêndios inerentes aos equipamentos e veículos utilizados na filial para sua conservação e perfeito funcionamento, sendo que somente não podem ser considerados pela obstinada decisão da autoridade fiscal em glosar quase integralmente os créditos da atividade.

De se considerar, adicionalmente, que todo o processo produtivo descrito também deve ser considerado implicitamente uma prestação de serviço, sendo, portanto, necessários como insumos os combustíveis e lubrificantes cujos créditos foram glosados.

(...)

Com relação aos pedágios, embora tenha a decisão de primeira instância trazido à colação parecer da COSIT (RFB) entendendo não tratar-se de serviço e, portanto, não fazendo *jus* aos créditos de PIS e COFINS, é de se afastar a interpretação canhestra, pois trata-se, efetivamente, de custo suportado para a produção dos bens que, igualmente, sofreu a incidência dessas exações, devendo integrar o rol dos créditos da atividade.

Diante de tais argumentos cito trechos da decisão da DRJ para elucidação do objeto da lide neste ponto (fls. 1343 a 1346):

Foram glosados pela autoridade fiscal os créditos relativos a lenha, combustível, pedágio e bens e serviços de manutenção. Diz a recorrente que tal glosa é indevida, pois embora não sejam incorporados ao produto final, integram o processo produtivo, além do que, afirma, exercem ação direta no beneficiamento, “devendo ser observado, por exemplo, a ação direta do ar aquecido pelo combustível para a secagem e ventilação dos grãos”. Diz, ainda, que não procede o argumento de que tais insumos não são aplicados na fabricação do produto, vez que o beneficiamento de grãos diz respeito à secagem, armazenagem e transporte.

Não se percebe, entretanto, o cumprimento de tal condição nos dispêndios glosados pela fiscalização. Verifiquemos caso a caso.

Relativamente às despesas com pedágio, que entende a recorrente dar direito ao crédito, por ser inerente ao transporte e de pagamento obrigatório, cabe esclarecer que a Coordenação Geral de Tributação, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a qual compete unificar a interpretação da legislação tributária dentro da RFB, a teor do art. 65, III, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, em várias oportunidades emitiu o seguinte entendimento que, por ser aplicável ao caso, aqui se adota:

“12. Também o gasto com pedágio na atividade de prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, nas suas diversas formas, não gera crédito a ser descontado pela transportadora nos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, conforme a seguir se demonstra.

12.01 Pedágio é tido como um direito de passagem, de forma que o valor pago é pela utilização de via pública, e não por uma prestação de serviço, conforme disposto na Constituição Federal de 1988 (CF/88):

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

V estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;”

12.02 Por meio de concessão prevista no artigo 175 da CF/88, firmada em contratos com a Administração pública, empresas se obrigam à construção e ou conservação de rodovias e recebem do poder público o direito de exploração destas vias, que consiste no direito de cobrar pedágio pela sua utilização.

12.03 Desta forma, independentemente do valor do pedágio revestir a natureza jurídica de tributo, ou de tarifa (ou preço público) é sempre pago pela imediata obtenção do direito de passagem pela via pública e não por eventual serviço realizado pela concessionária para sua construção ou conservação.

12.04 O artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e da Lei nº 10.637 de 2002, em nenhum de seus itens enumerou como insumo, a ensejar apuração de crédito para desconto nos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o gasto com a utilização de vias públicas, como fez, por exemplo, no seu inciso IV, relativamente ao gasto com uso de bens, como aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa.

Relativamente ao combustível, para que possa ser considerado como insumo, deve ser consumido em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. O combustível adquirido que não seja aplicado ou consumido, de forma direta sobre o produto em fabricação, como o utilizado em máquinas, equipamentos e veículos para transporte de matéria-prima e/ou produtos acabados, por não ser consumido durante o processo de fabricação, caracteriza-se, meramente, como despesa operacional, que não tem previsão legal para ser descontado como crédito das contribuições.

Em relação aos bens utilizados na manutenção de máquinas empregadas na fabricação de bens, é importante destacar que a IN 404/2004 lista quatro requisitos para que o bem seja considerado insumo: deve ser matéria prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Os bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos, por óbvio, não se enquadram nas três primeiras situações. Resta, portanto, analisar se não se tratam de bens que sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Se tais bens de manutenção forem utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo da empresa que sofrem desgaste e, por isso, requerem reposição, é possível entender que a sua ação é diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Pode-se dizer, assim, que se enquadram no conceito de insumo. Todavia, diferentemente do bem completo, podem ou não ser incluídas no ativo imobilizado, de modo que o segundo requisito para o seu creditamento pode ou não ser atendido.

A definição sobre a inclusão no ativo imobilizado é obtida do Regulamento do Imposto de Renda RIR/ 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) e é

função do tempo de vida útil que se acrescenta à máquina com a substituição das partes e peças de reposição:

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

(grifou-se)

Assim, se com a manutenção da máquina houver um acréscimo do tempo de vida útil do equipamento superior a um ano, não podem ser admitidos os gastos com partes e peças de reposição como custos de produção. Nesse caso, o valor despendido não é considerado insumo à produção, mas um acréscimo incorporado ao valor das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado (RIR/99, art. 346, § 2º). A incorporação dos gastos com partes e peças de reposição ao valor do bem do ativo imobilizado também permite que esse valor seja descontado como crédito, desde que a máquina ou outro bem seja utilizado na fabricação, conforme determina o inciso VI do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Todavia, consoante o inciso III do § 1º do art. 3º das citadas leis, o crédito deve ser descontado com base na depreciação do bem.

Destarte, antes de o sujeito passivo efetuar o creditamento dos gastos com partes e peças de reposição a título de insumos, é mister verificar a repercussão dessa operação no ativo imobilizado. Caso haja aumento do tempo de vida útil do bem superior a um ano, o gasto deve ser incorporado ao ativo imobilizado e ser descontado como crédito à proporção que forem sendo registradas as depreciações.

Esses são, pois, os requisitos para creditamento na rubrica de bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos empregadas na fabricação de mercadorias: a utilização de tais bens para manutenção de máquinas e equipamentos do processo produtivo da empresa que sofrem desgaste e, por isso, requerem reposição e a repercussão dessa operação no ativo imobilizado.

No caso em concreto, ora analisado, temos que pela relação de bens de manutenção listados no relatório “Relação de Notas com Créditos”, informados pela própria contribuinte, não é possível aferir se eles foram efetivamente consumidos em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo. Considere ainda que a recorrente também não fez prova disso, somente alegando que “restará demonstrado no curso da instrução que tratam-se de produtos intermediários e indispensáveis no processo de beneficiamento de grãos, os quais embora não seja necessariamente incorporado ao produto final, integram o processo produtivo”. Porém, não fez a demonstração no curso da instrução como afirmado.

No que tange aos serviços de manutenção, requer o art. 8º, § 4º, I, “b”, da IN SRF nº 404, de 2004, que eles sejam aplicados na fabricação do bem. Se os serviços forem realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo, é fácil a conclusão de que os serviços de manutenção estão sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Tais serviços se enquadrariam, nesse caso, ao conceito de insumo.

No entanto, no relatório “Relação de Notas com Créditos”, pela descrição dos serviços de manutenção ali informados não é possível aferir que esses serviços foram efetivamente realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo. Considere ainda que a recorrente também não fez prova disso, somente alegando que demonstrará no curso da instrução que se tratam de serviços indispensáveis ao seu processo produtivo. Porém, não fez tal demonstração.

Relativamente à lenha, cumpre ressaltar que se esta for adquirida de pessoas jurídicas e se for utilizada para aquecer o ar para a secagem dos grãos, como informado pela contribuinte, ela tem direito ao creditamento das contribuições calculadas sobre tais entradas. Entretanto, analisando o relatório “Relação de Notas com Créditos”, entregue pela contribuinte, não é possível aferir se as compras foram efetuadas de pessoa jurídica ou física. Além disso, o afirmado pela recorrente não encontra fundamento na descrição do processo produtivo entregue pela interessada. Por fim, observa-se no relatório “Relação de Notas com Créditos” que as entradas de lenha ali informadas apresentam a coluna “nota fiscal” em branco. Ou seja, não é possível saber nem mesmo se tal entrada existe.

Em conclusão, não se confirmando que os gastos em questão referem-se a insumos aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, resta ratificar o entendimento de que tais despesas não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da contribuição.

Discordo do entendimento exposto na decisão ora recorrida no que tange ao conceito de insumo, em especial frente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e o REsp. 1.221.170-PR do Superior Tribunal de Justiça.

Ocorre que a questão central para a manutenção das glosas na decisão da DRJ é a ausência de documentos que pudessem comprovar a utilização de lenha, combustíveis e custos de manutenção. Em que pesem os argumentos do Contribuinte, não há no Recurso Voluntário elementos que comprovem o alegado quanto aos créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos, salienta apenas que as atividades que desenvolve ultrapassam o estreito conceito de cerealista (compra e venda de mercadorias) e assemelha-se a atividades industriais.

Portanto, neste ponto, entendo correto as glosas de créditos sobre bens e serviços efetuadas pela administração fiscal tendo em vista a não demonstração e comprovação por parte do Contribuinte dos créditos.

Acerca das glosas realizadas nos **créditos sobre bens do ativo imobilizado** o Contribuinte assim se expressa (fls. 1380 e 1381):

De acordo com o subitem 2.1.5 do despacho decisório, foram objeto de glosa parte dos créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado que estariam relacionados na DACON como "Com base nos Encargos de Depreciação" nos anos de 2005 e 2006 e "Com base nos Encargos de Depreciação" e "Com Base no Valor de Aquisição" no ano de 2007.

Ainda, segundo a autoridade fiscal, para comprovação dos créditos apropriados sobre os bens do ativo imobilizado o Contribuinte apresentou 2 (dois) relatórios de depreciação e as notas de aquisição dos mesmos.

Somente os bens do primeiro relatório foram acolhidos, sendo que os bens do segundo relatório foram todos adquiridos antes de 30/04/2004. Também, dentre estes, constam 4 (quatro) veículos que não seriam utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, segundo a autoridade fiscal.

Segundo o arrazoado contido no despacho decisório, o fundamento para a glosa seria o art. 1º da IN SRF 457/2004 que somente permitiria a utilização dos créditos sobre bens adquiridos após 30/04/2004.

Ocorre que tal disposição somente se refere aos créditos de depreciação, não vedando os créditos calculados alternativamente sobre o valor do bem, como é o caso.

Outrossim, considerando que a autoridade fiscal apurou supostos débitos de PIS e COFINS, mesmo em períodos já decaídos, deve-se considerar o disposto no art. 6 da IN SRF 457/2004, pelo qual apurando-se débitos para fatos geradores até 31/07/2004, devem ser computados os créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004.

Quanto a suposta inclusão de 4 (quatro) veículos não utilizados nas atividades de produção da contribuinte, trata-se de evidente equívoco, pois segundo o relatório de depreciação juntado ao processo (fl. 30), trata-se de 01 caminhão Volvo NL 12, 1 caminhão Volvo NH 12380, 1 caminhão Volkswagen 26260, uma camionete Nissan Frontier e uma camionete Fiat Strada, caminhões e

utilitários necessários para o desenvolvimento das atividades de produção de grãos (cerealista).

Sobre o alegado pelo Contribuinte sobre as glosas dos créditos de bens do ativo imobilizado assim ficou consignado na decisão ora recorrida (fls. 1346 e 1347):

O Fisco promoveu a glosa de bens do ativo imobilizado por dois motivos: primeiramente, em relação aos créditos apurados a partir do ano de 2005 sobre os bens adquiridos antes de 30/04/2004; e de quatro veículos que não são utilizados para a produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços. A contribuinte, por seu turno, entende que todos os bens sujeitos à depreciação podem ser objeto de creditamento, independentemente da sua função na empresa.

Cumprido destacar, inicialmente, que, no ano de 2005 já não era mais possível se creditar, nessa rubrica, de bens adquiridos até 30/04/2004, conforme comando legal da Lei 10.865/2004, abaixo descrito:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio (grifou-se).

Considere, ainda, que a disposição do inciso VI, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, são claras no sentido de que somente os bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços dão direito a este crédito.

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Portanto, veículos utilizados pelo gerente para visita a clientes ou em viagens para fins comerciais não estão sujeitos à mesma depreciação e, assim, não geram o respectivo crédito.

Constata-se que a autoridade administrativa, diante dos dois relatórios de depreciação acompanhado das notas de aquisição dos bens do ativo imobilizado, entendeu correto o primeiro relatório e, em relação ao segundo, efetuou a glosa de bens adquiridos anteriormente a data de 30/4/2004, bem como, de quatro veículos que no seu entender não são utilizados para a produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços.

Entendo correto o entendimento da administração fiscal no que concerne a glosa de bens adquiridos anteriormente a data de 30/4/2004.

Já em relação aos veículos, um caminhão Volvo NL 12, um caminhão Volvo NH 12380, um caminhão Volkswagen 26260, uma camioneta Nissan Frontier e uma camioneta Fiat Strada, entendo que são caminhões e utilitários necessários para o desenvolvimento das atividades típicas do Contribuinte, portanto, incorreta a glosa efetuada.

Assim, há que se conceder créditos básicos referentes a depreciação destes veículos utilizados no processo produtivo.

Já o que tange o pedido do Contribuinte de **crédito sobre à venda de sementes selecionadas**, em que a alíquota foi reduzida a zero por intermédio da Lei nº 10.925/2004 assim expõem (fls. 1381 e 1382):

Caso mereça acolhida por parte dessa corte julgadora administrativa a absurda tributação levada a efeito pela autoridade fiscal, deve ser reparada ao menos a ilegalidade relativa aos créditos decorrentes das aquisições de sementes que, por descuido, não foram concedidos nos demonstrativos apresentados e que embasam o lançamento de ofício.

Não tem qualquer fundamento a tributação das operações com vendas de sementes selecionadas, com o argumento do não atendimento das exigências da Lei nº 10.711/2003, e ao mesmo tempo, não considerar qualquer crédito em relação a este tipo de operação.

Dada a precariedade dos demonstrativos, infere-se que foram concedidos apenas alguns créditos nos períodos anteriores à vigência da alíquota zero, prevista no art. 12 da Lei nº 10.925/2004.

Ante o exposto, caso persista a tributação equivocada levada a efeito em relação a venda de sementes selecionadas beneficiada com a alíquota zero de PIS e COFINS, devem ser concedidos os créditos correspondentes a suas aquisições.

Cito trecho do Acórdão ora recorrido para esclarecer o entendimento da administração fiscal (fls. 1350 e 1351):

O Fisco sustenta que o sujeito passivo só tem direito à venda de sementes com o benefício da alíquota zero, conforme autoriza o art. 1º, inc. III, da Lei 10.925/04, se atender aos requisitos previstos na Lei 10.711/2003, quais sejam: inscrição no RENASEN, no RNC e a comercialização de sementes acompanhadas de nota fiscal e do certificado de semente e do termo de conformidade. Como o RENASEN apresentado pela recorrente foi obtido apenas em 21/10/2008, alega que ela não pode utilizar o benefício da venda de sementes com alíquota zero, devendo todas as saídas ocorridas antes desta data serem tributadas normalmente.

A contribuinte, por sua vez, defende-se alegando que a Lei 10.925/2004 não impõe nenhuma condição para fins da utilização do benefício da alíquota. De igual modo, afirma que a competência para fiscalizar a inscrição nos RENASEN não é da RFB, que se trata de mero irregularidade formal, não descaracterizando o direito à alíquota zero e que comercializou sementes que se encaixam no contexto da Lei 10.711/2003, ainda que não tenha cumprido a norma de seu art. 8º.

Com efeito, a Lei 10.711/2003 tem por objetivo garantir a identidade e qualidade de produtos (art. 1º) e não a concessão de benefícios fiscais. No entanto, a Lei 10.925/2004, esta, sim, dispõe sobre o benefício fiscal da alíquota zero, requerendo, segundo o seu art. 1º, inc. III, o seguinte:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

(...)

III sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

Ou seja, obviamente, apenas as sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 05 de agosto de 2003, pode se valer do referido benefício.

Como a contribuinte conseguiu a inscrição exigida pela Lei 10.711/2003 apenas em 21/10/2008, as vendas de sementes que ocorreram antes desta data não são, realmente, agraciadas com o instituto da alíquota zero. As saídas posteriores, sim, mas desde que a contribuinte preencha os demais requisitos.

Cabe observar ainda que a RFB não está fiscalizando a inscrição no RENASEN ou RNC, competência de outros órgãos, mas tão somente fazendo valer os requisitos aos quais a contribuinte deve se submeter para ter direito ao benefício.

Por fim, cabe afirmar que a irregularidade cometida pela contribuinte descaracteriza, sim, o direito à alíquota zero e que ela não comercializou sementes que se encaixam no determinado pela Lei 10.711/2003, já que não cumpriu os seus requisitos.

Portanto, nesta questão, também, não procedem as alegações da recorrente.

Do exposto neste ponto, voto por conceder alíquota zero referente às operações anteriores a edição da IN SRF 660/2006 e posteriores a habilitação no RENASEN e conceder os créditos referentes a aquisição de sementes no período entre a publicação da IN 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN.

Portanto, das glosas efetuadas pela autoridade administrativa fiscal, dos créditos sobre bens adquiridos para revenda, dos créditos sobre bens utilizados como insumos, dos créditos sobre serviços utilizados como insumos, dos créditos sobre os bens do ativo imobilizado e dos créditos sobre a venda de sementes consideradas tributadas no lançamento de ofício, voto por dar provimento parcial ao recurso em relação aos créditos básicos referentes a depreciação de veículos utilizados no processo produtivo; conceder a alíquota zero referente às operações anteriores a edição da IN SRF 660/2006 e posteriores a habilitação no RENASEN; e, conceder os créditos referentes a aquisição de sementes no período entre a publicação da IN 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN.

c) Dos débitos decorrentes de operações não tributadas abrangidas por suspensão e alíquota zero de PIS e Cofins

Este ponto foi contemplado pela conversão do julgamento em diligência, por intermédio da Resolução nº 3301-000.953, para que o Contribuinte apresentasse a) os documentos referentes às operações de venda à empresas que atendem as exigências do art. 2º, § 1º, da Instrução Normativa nº 660/2006, com a devida ciência do relatório ao Contribuinte.

Cito trechos do Relatório de Diligência da Delegacia da Receita Federal de Ponta Grossa (PR) para a análise:

De acordo com determinação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual, através de resolução, converteu o julgamento do presente processo em diligência (às fls. 1.560 a 1.568 deste processo), o contribuinte foi intimado a apresentar “documentos referentes às operações de venda a empresas que atendem as exigências do art. 2º, § 1º, da Instrução Normativa nº 660/2006” (conforme fl. 1.567 deste processo); “notas fiscais referentes às operações de venda classificadas na posição NCM 27.10” (conforme fl. 1.567 deste processo); e planilha, em formato .xls listando as notas fiscais apresentadas em resposta ao Termo de Intimação.

Em relação aos documentos referentes às operações de venda a empresas que atendem as exigências do art. 2º, § 1º, da Instrução Normativa nº 660/2006, informou que “a empresa já anexou ao processo fiscal por amostragem, declarações de agroindústrias de que as aquisições de grãos ocorreram com suspensão de PIS/COFINS e/ou que eram tributadas pelo lucro real” e elaborou uma tabela indicando as folhas do processo nas quais estariam as correspondentes comprovações (à fl. 1.577).

Cientificado do relatório o Contribuinte apresenta nos autos “Pedido de nova análise relatório de diligência fiscal: auto de infração Cofins não cumulativo” nestes termos:

Considerando que as conclusões restaram sobremaneira inconclusivas sobre as matérias em litígio, requer nova análise dos elementos e apresenta novos documentos para apreciação dessa autoridade fiscal.

01. DAS OPERAÇÕES DE VENDAS DE GRÃOS COM SUSPENSÃO DE PIS/COFINS (Art. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004).

Não houve nenhuma manifestação por parte dessa autoridade fiscal sobre as informações prestadas e tampouco sobre o requerimento para informação sobre a qualidade de optante pelo lucro real das agroindústrias listadas no documento de resposta.

Diante do exposto, requer-se a manifestação dessa autoridade sobre as informações prestadas e/ou a confirmação de optante pelo lucro real das agroindústrias abaixo listadas:

AGROINDÚSTRIA	CNPJ	OBSERVAÇÃO
PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A	86.547.619/0001-	MATRIZ E FILIAIS
PERDIGÃO S/A/BRF	01.838.723/0001-	MATRIZ E FILIAIS
AGROVENETO S/A - IND. DE ALIMENTOS	01.153.928/0001-79	
ADM DO BRASIL LTDA	02.003.402/0001-	MATRIZ E FILIAIS
COOPERATIVA PROD E CONSUMO CONCORDIA	83.573.212/0001-95	

COOPERATIVA RURAL VENETO 00.105.016/0001- MATRIZ E FILIAIS
FRANGO SEVA LTDA 76.994.946/0001-82
IMBUIAL INDUSTRIA DE DERIVADOS DE MILHO 82.488.222/0001-60
LAVOURA IND. COM. OESTE S/A 79.851.192/0001-08
M. J. FERREIRA & CIA. LTDA 05.876.261/0001-93
ALMIR KUSDRA – CASA DO MILHO 06.725.265/0001-70
ANGELA SANTOS DIAS – CEREAIS KUSDRA 05.704.190/0001-41
VIANA / ADUBOS VIANA 03.240.326/0001- MATRIZ E FILIAIS
INSOL INTERTRADING DO BRASIL IND E COM S/A 04.440.724/0001-07
COINBRA/LOUIS DREYFUSS 2004 a 2007 47.067.525/0001-08 MATRIZ E FILIAIS
As notas fiscais utilizadas pela autoridade fiscal estão relacionadas às fls. 347/348 e 362/371 eproc.

(...)

Requer-se respeitosamente, nova análise dos elementos para esclarecimento dos fatos requeridos na diligência demandada pelo CARF, sempre em busca da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso do Contribuinte visto que ficou confirmado que as vendas foram feitas para agroindústrias.

d) Das operações inexistentes

Frente a constatação de tributação de operações inexistentes e do pedido de diligência formulado no Recurso Voluntário, a Turma de Julgamento converteu o julgamento em diligência por intermédio da Resolução nº 3301-000.953, para que o Contribuinte apresentasse a) os documentos referentes às operações de venda à empresas que atendem as exigências do art. 2º, § 1º, da Instrução Normativa nº 660/2006, b) as Notas Fiscais referentes às operações de venda classificadas na posição NCM 27.10; e que a Unidade de Origem elaborasse relatório sobre a documentação apresentada e as possíveis comprovações das operações alegadas pela Recorrente de operações de venda a empresas agroindustriais (atendendo a exigência da IN SRF nº 660/2006) e os possíveis equívocos nas Notas Fiscais de venda com produtos classificados na posição NCM 27.10; com a devida ciência do relatório ao Contribuinte.

Por intermédio do Termo de Intimação nº 014/2019, de 20 de fevereiro de 2019 (fls. 1571 e 1572), solicitou-se ao Contribuinte a apresentar os documentos e informações referidos na Resolução nº 3301-000.953, o que foi realizado às fls. 1576 e seguintes.

Cito trechos do Relatório de Diligência (fls. 1649 e 1650) da Delegacia da Receita Federal de Ponta Grossa (PR) para a análise:

(...)

Sobre as operações de venda, classificadas na NCM 27.10 (relação completa às fls. 741- 832), o contribuinte não as tributou por alegar que houve erro e que, na realidade, trata-se de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08. Intimado a apresentar as notas fiscais relacionadas a essas **operações de venda**, juntou diversas notas referentes a remessa em bonificação, bem como relativas a vendas, **ambas emitidas por terceiros**, tendo como destinatário a Diniz Sementes e Defensivos Ltda, ou seja, **operações de aquisição** dos produtos.

Estas não podem de forma alguma serem relacionadas com as operações de venda, as quais o contribuinte alega terem sido classificadas incorretamente.

A única nota fiscal de venda da própria Diniz Sementes e Defensivos Ltda que foi apresentada e que encontra correspondência na relação de operações com o alegado erro, é a nota de nº 25.545 – à fl. 1.617 – a qual se refere ao produto “Joint Oil”. De acordo com a bula deste produto, juntada pelo próprio interessado, às fls. 1.620-1624, o “Joint Oil” é composto de:

- óleo mineral: (mistura de hidrocarbonetos parafínicos, cicloparafínicos e aromáticos saturados e insaturados, provenientes da destilação do petróleo) - 761 g/L (76,1% m/v);
- ingredientes inertes 99 g/L (9,9% m/V).

O contribuinte afirma que os produtos foram classificados erroneamente nos arquivos magnéticos fornecidos à autoridade tributária na posição 27.10 (óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos), e que o correto seria incluí-los na posição 38.08 (inseticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas, desinfetantes e produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens para venda a retalho ou como preparações ou ainda sob a forma de artigos, tais como fitas, mechas e velas sulfuradas e papel mata-moscas).

De acordo com as informações constantes na nota fiscal e na bula do produto, não foram encontrados elementos que subsidiem o equívoco alegado em relação ao produto “Joint Oil”.

Em relação as demais operações de venda, que, de acordo com o contribuinte, teriam sido classificadas incorretamente, não foram apresentadas as notas fiscais comprobatórias.

Devidamente cientificado do relatório o Contribuinte apresenta nos autos “Pedido de nova análise relatório de diligência fiscal: auto de infração Cofins não cumulativo” nestes termos:

(...)

02. DAS VENDAS DE MERCADORIAS INDEVIDAMENTE CLASSIFICADAS COMO NCM 27.10 (INEXISTENTES).

Quanto a este tópico afirma a autoridade fiscal em seu relatório, que foram juntadas apenas notas fiscais de compra dos produtos e que as mesmas não comprovam o alegado erro na classificação fiscal (NCM) informada nos arquivos magnéticos. Aduz que apenas consta a nota fiscal de venda do produto Joint Oil e que a bula não indicaria a classificação do produto.

A empresa diligenciada deixou claro que as suas notas fiscais de vendas NÃO CONTINHAM A NCM e, portanto a fiscalização utilizou equivocadamente a informação contida nos arquivos magnéticos para tributar produto inexistente.

Informou também a empresa diligenciada que a relação das notas fiscais tributadas pela fiscalização constam às fls. 737/827 e cujos produtos podiam ser agrupados conforme tabela abaixo:

PRODUTO	FABRICANTE/REVENDEDOR	NCM CORRETA OBSERVAÇÕES
---------	-----------------------	-------------------------

AGRAL	SYNGENTA 38089029	ESPALHANTE	ADESIVO	GRUPO	QUIMICO
ALQUIL FENOL					
ASSIST	BASF 38081027	INSETICIDA/ACARICIDA A BASE DE OLEO MINERAL			
DASH HC	BASF 38089029	ADJUVANTE			
ENERGIC	SYNGENTA/DEFORTI 38089029	ESPALHANTE	ADESIVO	GRUPO	QUIMICO
ALQUIL FENOL					
HERBITRIN	ADAMA BRASIL 38083022	HERBICIDA (bula)			
HOKKO/HAITEN	HOKKO DO BRASIL 38089029	ESPALHANTE	ADESIVO		
JOINT OIL	DOW AGROSCIENCE 3808	ADJUVANTE (NF venda e bula)			
LANZAR	ARYSTA LIFESCIENCE 3808	ADJUVANTE			
NIMBUS	SYNGENTA 38089029	ESPALHANTE/ADJUVANTE	HIDROCARBONETOS ALIFÁTICOS		

Como se observa existem apenas 09 (nove) produtos relacionados, que se repetem e cujas classificações fiscais (NCM) só podem ser obtidas mediante a confirmação da nota fiscal de **aquisição** ou da bula do produto comprovando tratar-se de produto classificado na posição 38.08.

Os produtos classificados na posição 38.08 da NCM estão sujeitos à alíquota zero de PIS/COFINS, conforme art. 1º, inciso II da Lei 10.925/2004 e jamais produto classificado na NCM 27.10 conforme consta do auto de infração objeto do recurso voluntário. As notas fiscais de COMPRA foram juntadas na resposta à intimação às fls. 1580 e seguintes.

Por outro turno, por ocasião do recurso voluntário, já foram juntadas notas fiscais de vendas das mercadorias cuja classificação fiscal foi informada de forma incorreta conforme se verifica às fls. 1412/1431 e também de compra (fls. 1433/1441).

Apenas e tão somente para corroborar as informações prestadas, são anexadas por amostragem, novas notas fiscais DE VENDA das mercadorias que foram indevidamente tributadas pelas contribuições de PIS/COFINS, pois foram classificadas incorretamente na posição 27.10 quando a classificação correta dos produtos é 38.08.

Constata-se a irrelevância das mesmas para o deslinde do litígio, pois a classificação correta somente é obtida pelas notas fiscais de AQUISIÇÃO ou respectiva bula comprovando tratar-se de defensivos agropecuários.

03. PLANILHAS DE DÉBITOS PIS COFINS SOBRE VENDA DE GRÃOS SEM SUSPENSÃO E NCM 27.10 DESDE AGOSTO/2004.

Considerando a falta de juntada por parte da autoridade fiscal ao processo, foi requerida a juntada de planilhas de apuração de débitos de PIS/COFINS sobre venda de grãos sem suspensão e venda de produtos NCM 27.10, desde **agosto/2004** (fls. 1644/1647).

Tal juntada tem o propósito de demonstrar a tributação dos valores das vendas com suspensão e venda de produtos NCM 27.10 por parte da autoridade fiscal, inclusive em períodos já decaídos, a partir do início da vigência da novel legislação que assegurou a suspensão na venda de grãos para agroindústria e alíquota zero para os defensivos agrícolas.

O lançamento de débitos de PIS/COFINS desde agosto 2004 tem repercussão na redução de saldos credores dessas contribuições nos períodos subsequentes.

Requer-se respeitosamente, nova análise dos elementos para esclarecimento dos fatos requeridos na diligência demandada pelo CARF, sempre em busca da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

Em relação a tributação de operações inexistentes verifica-se o equívoco na exigência da apresentação de notas de operações de vendas, sendo que o correto, para a apreciação da incorreção da classificação na posição 27.10 NCM, são as notas relativas as operações de aquisição.

Comprova-se nos autos, com as notas de aquisição e respectivas bulas, que a classificação correta é 38.08 da NCM referente a defensivos agropecuários que estão sujeitos à alíquota zero de PIS/COFINS, conforme art. 1º, inciso II da Lei 10.925/2004.

Portanto, voto por dar provimento para afastar a exigência referente as vendas de produtos classificados na NCM 2710.

Conclusão

A decisão proferida no presente processo deverá ser juntada aos processos administrativos abaixo listados (PER/DCOMPS) que se encontram na Unidade de Origem aguardando a decisão definitiva deste:

13931.000367/2008-20,	13931.000936/2008-37,	13931.000938/2008-26,
12571.000006/2010-71,	12571.000007/2010-16,	12571.000008/2010-61,
12571.000009/2010-13,	12571.000010/2010-30,	12571.000011/2010-84,
12571.000012/2010-29,	12571.000013/2010-73,	12571.000014/2010-18,
12571.000015/2010-62,	13931.000941/2008-40,	13931.000943/2008-39,
13931.000944/2008-83,	13931.000945/2008-28,	13931.000947/2008-17,
12571.000016/2010-15,	12571.000017/2010-51,	12571.000018/2010-04,
12571.000019/2010-41,	12571.000020/2010-75,	12571.000021/2010-10,
12571.000022/2010-64,	12571.000023/2010-17,	

Do exposto, voto por dar parcial provimento, em preliminar, para aplicar o art. 150, § 4º do CTN para o prazo decadencial de exigência das contribuições, e, no mérito, dar parcial provimento para conceder o crédito presumido relativos aos meses de 02/2004 a 07/2004, no caso de revenda de produtos destinados a agroindústria; direito ao crédito presumido nas vendas destinadas ao exterior no período de 02/2004 a 07/2004; conceder créditos básicos referentes a depreciação de veículos utilizados no processo produtivo; conceder a alíquota zero referente às operações anteriores a edição da IN SRF 660/2006 e posteriores a habilitação no RENASEN; conceder os créditos referentes a aquisição de sementes no período entre a publicação da IN 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN; Reconhecer a suspensão das contribuições na revenda de produtos para a agroindústria; e afastar a exigência referente as vendas de produtos classificados na NCM 2710.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Voto Vencedor

Ari Vendramini - Redator designado

Com a devida vênia, discordo do Ilustre Relator Valcir Gassen em apenas e tão somente quanto à contagem do prazo decadencial, pois nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, existindo pagamento suscetível de ser homologado, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador; contudo, em não havendo pagamento, como no presente caso, a contagem deve ocorrer segundo a regra do art. 173, I, do CTN.

No restante, concordo com o claro e didático voto do Ilustre Relator.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini