



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12571.000201/2010-00  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** **3301-012.938 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de julho de 2023  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DINIZ SEMENTES E DEFENSIVOS LTDA

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

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

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO**

Os embargos de declaração devem ser aceitos quando há necessidade de esclarecimento ou correção de omissão na decisão embargada.

**SEMENTES. SAÍDAS COM ALÍQUOTA ZERO.**

O vendedor só tem direito à venda de sementes com o benefício da alíquota zero da Contribuição ao PIS/PASEP, previsto no artigo 1º, inciso III, da Lei 10.925/2004, se preencher os requisitos exigidos nos artigos 8º e 11 da Lei 10.711/2003, quais sejam possuir inscrição no RENASEM e no RNC. Enquanto não atendidos tais requisitos, a venda de sementes fica subordinada à alíquota cheia da contribuição

**AQUISIÇÃO DE BENS DE PESSOAS FÍSICAS PARA REVENDA.  
CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

É vedado direito a crédito, no sistema da não cumulatividade, na aquisição de bens de pessoas físicas, *ex vi* artigo 3º, I da Lei nº 10.833/2003

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, acolher parcialmente os embargos de declaração para que, nos quesitos embargados ( concessão de alíquota zero referente á operações anteriores á edição da IN SRF 660/2006 e posteriores á habilitação no RENASEN e concessão de créditos referentes á aquisição de sementes no período entre a publicação da IN SRF 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN ) o Acórdão CARF seja reformado, para suprimir tais quesitos e manter o Acórdão DRJ/CURITIBA, com efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente), Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima e Sabrina Coutinho Barbosa.

## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração de PIS/Pasep, apurados no regime de incidência não cumulativa, no valor de R\$ 444.655,75, além de multa de ofício de 75% e encargos legais, relativamente aos períodos de apuração ocorridos entre janeiro de 2005 e dezembro de 2007, em virtude da constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos da dita contribuição (e-fls. 1.157/1.173).

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, anexado às fls. 1.155/1.156, a autoridade fiscal relata que a contribuinte encontrava-se no regime não cumulativo da Contribuição ao PIS/Pasep, tendo apurados créditos de mercado interno não tributado e no mercado externo, que foram objeto de diversos Pedidos de Ressarcimento, descritos às e-fls. 1.468 (Acórdão DRJ/CTA).

A autuada apresentou impugnação, que foi considerada improcedente pela DRJ/CTA.

A autuada apresentou Recurso Voluntário, ao qual foi dado provimento, por Acórdão desta Turma, contra o qual foram interpostos Embargos de Declaração pela recorrente, em resposta a tais embargos foi emitida Resolução, determinando que “Na análise do presente processo que trata do lançamento de PIS, bem como, do processo n. 12571.000201/201000, também atribuído a este relator, que trata do lançamento de COFINS, percebe-se a necessidade da reunião e julgamento de forma conjunta dos processos acima listados que tratam da análise dos créditos de PIS e COFINS (PER/DCOMPs). De acordo com o entendimento exposto pelo Contribuinte e com base na legislação, voto no sentido de dar acolhimento aos embargos de declaração no que tange a reunião dos processos conexos, convertendo o presente julgamento em diligência, devido a conexão, para que se possa enfrentar as questões preliminares e de mérito de forma conjunta com a reunião dos processos e que sejam distribuídos para o presente relator preventivo.”

Após, foi emitida nova Resolução determinando “Na análise dos autos, frente às decisões já proferidas, em como, as alegações quando da impugnação e da interposição do Recurso Voluntário, verifica-se a necessidade de atender o requerido pelo Contribuinte no que tange ao pedido de diligência. Portanto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a autoridade de origem:

1. intimar a Recorrente a apresentar os documentos referentes às operações de venda à empresas que atendem as exigências do art. 2º, § 1º, da Instrução Normativa nº 660/2006
2. intimar a Recorrente a apresentar as Notas Fiscais referentes às operações de venda classificadas na posição NCM 27.10.
3. com a apresentação dos documentos e informações a Unidade de Origem deverá elaborar 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 nº660/2006) e os possíveis equívocos nas Notas Fiscais de venda com produtos classificados na posição NCM 27.10.
4. Deverá ser cientificada a Recorrente do Relatório Fiscal, objeto desta diligência, com prazo de 30 dias para manifestação e em seguida devolvido o processo ao CARF para prosseguimento do julgamento.”

Foi, então, exarado Acórdão 3301-006.856, que teve a seguinte decisão “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.”

Contra este Acórdão, a D. PGFN apresentou Embargos de Declaração, que foram admitidos parcialmente, nos seguintes termos :

Já no que se refere à concessão de alíquota zero sobre operações anteriores a edição da IN SRF 660/2006 e posteriores a habilitação no RENASEN e concessão de créditos sobre a aquisição de sementes no período entre a publicação da IN 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN, creio que assista razão à embargante.

Depreende-se do teor da decisão que o i. Relator do processo apenas transcreveu os termos do pedido feito pelo contribuinte, para, logo depois, transcrever os fundamentos do acórdão recorrido e, então, decidir que :

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.

Não há maiores explicações. Entendo que a decisão carece de fundamentação neste particular.

#### **CONCLUSÃO**

Acolho os embargos de declaração exclusivamente em relação à omissão decorrente da ausência de fundamentos no que se refere à concessão de alíquota zero para as operações anteriores a edição da IN SRF 660/2006 e posteriores a habilitação no RENASEN e concessão de créditos referentes à aquisição de sementes no período entre a publicação da IN 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN.

Encaminhe-se ao Conselheiro Ari Vendramini para reinclusão em pauta de julgamento.

Assim me vieram os presentes autos.

É o relatório

#### **Voto**

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

Os Embargos de Declaração interpostos pela D.PGFN, foram acolhidos parcialmente, como se verifica do despacho de admissibilidade.

Assim, o limite da discussão se restringe à concessão de alíquota zero referente às operações anteriores a edição da IN SRF 660/2006 e posteriores a habilitação no RENASEN e à concessão de créditos referentes à aquisição de sementes no período entre a publicação da IN 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN.

Com razão a embargante.

Para o deslinde da questão há que se trazer os excertos das decisões que trataram das matérias nestes autos :

#### 1. Acórdão DRJ :

A seguir, no item denominado “**Das Sementes**”, afirma que o Fisco considerou que a requerente teria perdido o benefício das saídas com alíquota a zero, tendo em vista a não inscrição prévia no RENASEN e RNC e que as notas fiscais deveriam estar acompanhadas do certificado de semente ou de conformidade. Como tal inscrição só foi obtida pela contribuinte em **21/10/2008**, os fatos geradores que ocorreram em datas anteriores não estariam amparadas pela referida legislação. Não concordando com as alegações da autoridade fiscal, alega que a Lei 10.711/2003 tem por objetivo garantir a qualidade de produtos e não a concessão de benefícios fiscais. Diz, ainda, que o art. 1o, III, da Lei 10.925/2004, ao reduzir as alíquotas das contribuições a zero, não impôs nenhuma obrigação à contribuinte para fins da utilização do benefício, mas tão somente fez referência à Lei 10.711/2003, visando identificar as operações e produtos abrangidos. Diz ainda que a competência para fiscalizar a inscrição nos RENASEN e RNC não é da RFB. Alega, desse modo, que não existe a condicionante de certificado e inscrição no RENASEN e RNC para obtenção do direito à aplicação da alíquota zero na venda de seus produtos. Por fim, diz que trata-se de mero irregularidade formal, de caráter acessório, não descaracterizando o direito à alíquota zero, além do que afirma que comercializou sementes que se encaixam no contexto da Lei 10.711/2003, ainda que não tenha cumprido as exigências de seu art. 8º.

#### **Das Receitas de Vendas de Sementes**

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 impôs 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.

## 2. Acórdão CARF :

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 n.º 10.925/2004, assim expõem (fls. 1530 e 1531):

**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 n.º 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 n.º 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. 1499 e 1500):

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 impôs 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.

Realmente ocorreu omissão do Acórdão neste ponto, não foi trazida a fundamentação para :

- a concessão de alíquota zero referente á operações anteriores á edição da IN SRF 660/2006 e posteriores á habilitação no RENASEN;
- para a concessão de créditos referentes á aquisição de sementes no período entre a publicação da IN SRF 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN.

Analizamos :

**- quanto á concessão de alíquota zero referente á operações anteriores á edição da IN SRF 660/2006 e posteriores á habilitação no RENASEN;**

O artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, assim está redigido :

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:

I – (omissis)

II – (omissis)

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;

.....

Por sua vez, a Lei nº 10.711/2003 determina :

Art. 1º O Sistema Nacional de Sementes e Mudas, instituído nos termos desta Lei e de seu regulamento, objetiva garantir a identidade e a qualidade do material de multiplicação e de reprodução vegetal produzido, comercializado e utilizado em todo o território nacional.

.....

Art. 7º Fica instituído, no Mapa, o Registro Nacional de Sementes e Mudas - Renasem.

**Art. 8º As pessoas físicas e jurídicas que exerçam as atividades de produção, beneficiamento, embalagem, armazenamento, análise, comércio, importação e exportação de sementes e mudas ficam obrigadas à inscrição no Renasem.**

.....

Art. 10. Fica instituído, no Mapa, o Registro Nacional de Cultivares - RNC e o Cadastro Nacional de Cultivares Registradas - CNCR.

Parágrafo único. O CNCR é o cadastro das cultivares registradas no RNC e de seus mantenedores.

**Art. 11. A produção, o beneficiamento e a comercialização de sementes e de mudas ficam condicionados à prévia inscrição da respectiva cultivar no RNC.**

O que se pode verificar é que o benefício da alíquota zero na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio deve ter como base o cumprimento dos requisitos dos artigos 8º e 11 da Lei nº 10.711/2003, ou seja, que o vendedor das sementes e mudas esteja inscrito no RENASEM e no RNC.

No caso dos presentes autos a recorrente só obteve tal registro em 21/10/2008, portanto, somente a partir desta data é que a recorrente fez jus ao benefício da alíquota zero, anteriormente a tal data, as sementes e mudas comercializadas estavam sujeitas à alíquota cheia da Contribuição ao PIS/PASEP.

Portanto, não há fundamento para que se conceda alíquota zero na receita de venda de sementes antes desta data e, conseqüentemente, anteriores à edição da IN SRF nº 660/2006.

Neste quesito o Acórdão deve ser reformado para ser restabelecida a decisão constante do Acórdão DRJ.

**- quanto à concessão de créditos referentes à aquisição de sementes no período entre a publicação da IN SRF 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN.**

As glosas de créditos, efetivadas pela autoridade fiscal, foram dos insumos lenha, combustível, pedágio, bens utilizados na manutenção de máquinas empregadas na fabricação de bens e serviços de manutenção, não havendo entre tais glosas a de créditos na aquisição de sementes.

As glosas referentes a aquisição de bens para revenda, onde se incluem as sementes, tiveram o seguinte tratamento pela DRJ :

**Das Glosas dos Créditos sobre Bens para Revendas**

O Fisco promoveu a glosa de bens adquiridos de pessoa física para posterior revenda. A impugnante argumenta que tal glosa não procede. Entretanto, é claro o comando do inciso I, do §3º do art. 3º das Leis 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins), *in verbis*:

*§ 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, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização da DRF de Ponta Grossa.

É patente a vedação de direito a crédito de bens adquiridos de pessoa física, conforme texto legal, portanto não tem fundamento a concessão de crédito referente à aquisição de sementes no período entre a publicação da IN SRF 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN.

Neste quesito o Acórdão deve ser reformado para ser restabelecida a decisão constante do Acórdão DRJ.

## **Conclusão**

Diante do exposto, acolho parcialmente os Embargos de Declaração para que, nos quesitos ( concessão de alíquota zero referente á operações anteriores á edição da IN SRF 660/2006 e posteriores á habilitação no RENASEN e concessão de créditos referentes á aquisição de sementes no período entre a publicação da IN SRF 660/2006 e a habilitação do Recorrente no RENASEN ) o Acórdão CARF seja reformado, para suprimir tais quesitos e manter o Acórdão DRJ/CURITIBA, com efeitos infringentes.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini