



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13005.001188/2008-71
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3102-002.249 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2014
Matéria Embargos de Declaração
Embargante BALDO S.A. COM IND EXPORTACAO
Interessado BALDO S.A. COM IND EXPORTACAO

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OCORRÊNCIA. EFEITOS MODIFICATIVOS. POSSIBILIDADE.

Devem ser admitidos e acolhidos os Embargos de Declaração quando demonstrada omissão, contradição ou obscuridade no acórdão embargado.

Embargos Acolhidos

Acórdão Retificado

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgamento.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, José Luiz Feistauer de Oliveira, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz e Demes Brito.

Relatório

A Embargante em epígrafe interpõe Embargos de Declaração ao Acórdão 3102-001.752, de 31 de janeiro de 2013, que, à época, recebeu a seguinte ementa.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÕES. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.
PRODUTOS AGRÍCOLAS. VENDA SEM SUSPENSÃO. CRÉDITOS BÁSICOS.

As pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos especificados no texto da Lei 10.925/04, destinadas à alimentação humana ou animal têm direito a deduzir crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins nas compras efetuadas com suspensão das Contribuições, inclusive de pessoa jurídica que realiza atividade agropecuária. Nas compras realizadas sem a suspensão das Contribuições, de empresas que não realizam atividade agropecuária, deve ser reconhecido o direito de apuração de crédito básico.

Recurso Voluntário Provido

O Relatório que fundamentou o Acórdão pelo presente embargado teve o seguinte teor.

Trata o presente processo de *Pedidos de Ressarcimento* eletrônicos transmitidos pela contribuinte em 03/01/2008 e 29/01/2008 relativos a valores de COFINS não-cumulativa (mercados externo e interno) referentes ao quarto trimestre de 2007, onde foram apurados créditos no montante total de R\$ 466.269,04, conforme documentos de fls. 01/07.

A SAFIS da DRF de origem adotou procedimentos para confirmação da legitimidade do crédito pleiteado, efetuando a necessária fiscalização, emitindo *Termo de Início da Ação Fiscal* e procedendo às verificações entendidas cabíveis, tendo sido produzido o *Relatório de Ação Fiscal* de fls. 19/27, com os demonstrativos de fls. 28/30, onde, em especial, assentou o agente fiscal:

Da análise dos documentos e registros apresentados pela empresa foram verificadas irregularidades no preenchimento de determinadas linhas das DACON, que ocasionaram divergências entre os valores de crédito apurados pela empresa e os valores de créditos calculados pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, doravante denominado AFRFB. (fl. 20)

A diferença entre a base de cálculo geradora de crédito básico da empresa e do AFRFB demonstrada na coluna 4 da tabela acima refere-se, principalmente, conforme se constatou da análise das memórias de cálculo de preenchimento das Dacon apresentadas pela empresa juntadas às fls. 11/19 do presente processo, aos valores de parte das compras de produtos agropecuários (soja e erva-mate) que foram informados pela empresa nesta Linha 02 da Dacon e que não foram considerados pelo cálculo do AFRFB nesta mesma linha, em razão de que são geradoras de crédito presumido e, portanto, foram adicionadas em linha específica da DACON (linha 26), conforme demonstrado no Item 1.2.2 do presente relatório (Crédito Presumido Agroindústria). (fl.21)

No cálculo do AFRFB foram informados nesta linha da DACON os valores das aquisições de produtos agropecuários efetuadas pela empresa requerente, que exerce atividade agroindustrial sujeita ao regime de não-cumulatividade da contribuição para a COFINS, cujos produtos serviram de insumos na fabricação de outros produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos códigos da NCM dispostos nos inc. I e lido art. 5º da IN SRF 660/2006, cujas vendas pelos fornecedores devem ser efetuadas com suspensão da exigibilidade da COFINS, conforme determina o art. 2º desta Instrução Normativa.

Além das aquisições de soja e mate de pessoas físicas pela empresa requerente, também estão incluídas nesta linha geradora de crédito presumido, as compras de produtos agropecuários adquiridos de pessoas jurídicas, em razão da aplicação da suspensão da exigibilidade da contribuição para o COFINS nas operações de vendas destes produtos à empresa requerente, conforme disposto nos arts. 1º a 10 da IN SRF nº660/2006, que normatiza os arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

Analisando-se as memórias de cálculo de preenchimento das DACON apresentadas pela empresa à fiscalização, constatou-se que a requerente calculou, equivocadamente, crédito integral de COFINS sobre uma parte das compras de soja e de erva-mate adquiridas de pessoas jurídicas, sendo que o correto, conforme explicado anteriormente, seria apurar apenas crédito presumido (com base reduzida).

Este procedimento da empresa não se harmoniza com o disposto na IN SRF nº 660/2006, normatizadora da Lei nº 10.925/2004, que determina, em seu art. 2º, inc. IV, que as vendas de produtos agropecuários que sejam utilizados como insumos na fabricação dos produtos elencados em seu art. 5º, inc. I, sejam efetuadas com suspensão da exigibilidade da contribuição da COFINS, e, em razão desta suspensão nas operações de venda, a empresa agroindustrial que os adquire poderá descontar crédito presumido, à alíquota de 50% e 35% da alíquota normal da COFINS [7,6%], respectivamente para compras de soja e erva-mate, na determinação do valor da contribuição da COFINS apagar. (fl. 23)

À fl. 53 está anexado o Despacho Decisório DRF/SCS nº 375, de 23/10/2008, onde o Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul (RS), considerando o Relatório de Ação **Fiscal, resolveu:**

a) reconhecer parcialmente o direito creditório da contribuinte frente à Fazenda Pública da União, no montante de R\$ 104.410,35 (cento e quatro mil, quatrocentos e dez reais e **trinta e cinco centavos**), **referente à Cofins não-cumulativa exportação e não reconhecer o direito creditório referente à Cotins não-cumulativa mercado interno do 4º trimestre de 2007;**

b) homologar as compensações declaradas e juntadas ao presente processo até o limite do crédito reconhecido no subitem anterior.

Determinou fosse a contribuinte cientificada da decisão exarada, bem como da possibilidade de apresentação de manifestação de inconformidade relativamente àquela decisão.

A contribuinte foi cientificada em 05/11/2008 — AR de fl. 55.

Foram anexados novos PER/DCOMPs, informando compensações.

Em 03/12/2008 a contribuinte apresentou, através de procurador, a *manifestação de inconformidade* de fls. 92/108, arguindo o que, em síntese, está exposto a seguir:

Dos FATOS E DO DESPACHO DECISÓRIO ATACADO

- a empresa foi intimada de Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o seu direito ao ressarcimento de créditos de COFINS por operações de exportação realizadas no 4º trimestre de 2007;

- o reconhecimento parcial do crédito está sustentado no entendimento de que a empresa não teria direito à utilização daqueles na forma prevista pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003 (*bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bem ou produtos destinados à venda*) quando da aquisição de soja e erva-mate;
- o direito da empresa seria apenas à utilização do crédito presumido previsto nos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, eis que tanto a soja quanto a erva-mate seriam produtos agropecuários, na forma do art. 2º, IV, da IN SRF nº 660, de 2006;
- sua manifestação de inconformidade busca a reforma do Despacho Decisório e o conseqüente reconhecimento, em sua integralidade, do direito creditório pleiteado.

RAZÕES DE REFORMA DO DESPACHO DECISÓRIO RECORRIDO

- a questão em análise está centrada, única e exclusivamente, no tratamento conferido pela autoridade fiscal aos créditos oriundos das aquisições de soja e erva-mate efetuadas pela empresa;
- se tratados como produtos agropecuários destinados à fabricação dos produtos referidos no art. 5º, I, da IN nº 660, de 2006, as aquisições de soja e erva-mate confeririam ao seu adquirente o direito ao lançamento de crédito presumido calculados à razão de 3,8% (50% de 7,6%) e 2,66% (35% de 7,6%), respectivamente, sobre o valor das aquisições. Se tratados na regra geral de insumos, prevista no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as mesmas aquisições confeririam à empresa o direito ao lançamento de crédito integral, calculado à razão de 7,6% sobre o valor das aquisições. Transcreve parte do Relatório de Ação Fiscal;
- conclui que o procedimento adotado pelo Fisco redundou na redução dos créditos pleiteados pela empresa, vez que o cálculo dos créditos presumidos é feito com base na aplicação de alíquota substancialmente menor do que aquela utilizada na apuração dos créditos previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS EM MATÉRIA DE PIS E COFINS — ANÁLISE DOS MOTIVOS QUE LEVARAM À SUA INSTITUIÇÃO

- traça arrazoado acerca da instituição da sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, estabelecida pelas Leis Ws 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, referindo à legislação, às alterações introduzidas na sistemática e à tentativa de neutralizar os custos suportados pelas pessoas físicas que atuam nos ramos da agricultura e da pecuária. Cita a Lei nº 10.925, de 2004 (posteriormente alterada pela Lei nº 11.051, de 2004), transcrevendo o art. 8º;
- entende que a Lei citada, assim como previu a possibilidade de utilização do crédito presumido de PIS e de COFINS quando da aquisição de insumos de pessoas físicas ou cooperado pessoa física, instituiu, também, o direito de aproveitamento do mesmo crédito quando da aquisição de insumos de pessoas jurídicas que exerçam as atividades de agropecuária e/ou de cerealista;
- em contrapartida, a Lei determinou a suspensão da cobrança do PIS e da COFINS nas vendas realizadas por aquelas pessoas jurídicas desde que o adquirente apurasse o IR com base no lucro real, exercesse a atividade agroindustrial (o que deveria ser comprovado mediante a apresentação de declarações) e utilizasse o produto adquirido com suspensão na fabricação de produtos destinados à

alimentação humana ou animal ou classificados no código 22.04 da NCM. Fala sobre esta forma de apuração de créditos.

DOS CRÉDITOS VINCULADOS ÀS AQUISIÇÕES DE ERVA-MATE CANCHEADA

• o Fisco entendeu pela glosa de todos os valores que excederam ao cálculo do crédito presumido de 35% do montante da alíquota da COFINS, donde, ao invés de reconhecer o direito da empresa ao lançamento de um crédito integral, calculado mediante a aplicação do percentual de 7,6% sobre as aquisições de erva-mate, permitiu apenas o aproveitamento de créditos da contribuição limitados a 2,66% da compras de tal produto;

• a justificativa do Fisco para a limitação do direito creditório pleiteado está única e exclusivamente na aplicação do art. 2º, IV, da IN nº 660, de 2006, que determina a suspensão da contribuição na venda dos produtos agropecuários que sejam utilizados como insumos na fabricação dos produtos relacionados no art. 5º, I, daquele diploma infralegal;

• passa a esclarecer as atividades exercidas pela empresa no que tange à compra de insumos e a posterior fabricação de erva-mate;

• a análise das notas fiscais que deram origem ao crédito de PIS e COFINS cujo ressarcimento ou compensação com outros tributos era pleiteado pela empresa demonstra, sem margem a dúvidas, que os produtos por si adquiridos eram classificados como erva-mate cancheada (código NCM 09.03.0010), ou seja, aquela adquirida de produtores rurais e submetida ao processo de trituração das folhas de erva-mate que precede a sua industrialização;

• há de ser analisado se está correto o enquadramento da erva-mate cancheada na hipótese prevista no art. 2º, IV, da IN nº 660, de 2006, assim como a necessidade de aplicação da regra de lançamento de créditos presumidos quando da aquisição de tal produto em detrimento do crédito integral garantido pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003;

• a primeira inconsistência da tese defendida pelo Fisco para imposição do lançamento de apenas créditos presumidos quando da aquisição de erva-mate cancheada está na classificação desta como produto agropecuário. A atividade agropecuária, na forma do art. 3º, § 1º, II, da IN nº 660, de 2006, é aquela consistente do cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990. No caso em tela, a erva-mate cancheada não pode ser considerada um produto agropecuário, à medida que se trata de produto resultante da atividade de extrativismo;

• não tendo a erva-mate cancheada origem no cultivo da terra, vez que suas folhas são extraídas de árvores pertencentes a reservas naturais em que não houve a atuação do homem (como ocorre em qualquer outra atividade de extrativismo mineral, como a obtenção de carvão, água, petróleo), suas vendas não devem se submeter à regra de suspensão da incidência do PIS e da COFINS e, conseqüentemente, as despesas com sua aquisição geram direito ao crédito das contribuições na forma prevista nos arts. 3º, II, das Leis n's 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;

• o Poder Executivo caracterizou a atividade agropecuária como sendo a atividade econômica de cultivo da terra e/ou criação de aves, peixes e outros

animais, donde o produto agropecuário a ser vendido com suspensão da incidência de PIS e COFINS haverá de ser aquele decorrente do exercício daquela atividade;

- o ponto nevrálgico da presente discussão é que os créditos lançados pela empresa de maneira integral, tendo como base o disposto nos arts. 2º e 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, não obstante decorrentes da aquisição de erva-mate (em tese, um produto agropecuário), *não tem como origem uma venda realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária;*

- o fluxo de produção da erva-mate passa por diversas fases até chegar a industrialização propriamente dita. A empresa inicia a sua atividade de industrialização após promover a aquisição da erva-mate cancheada, ou seja, aquela que já passou pelo processo de sapeco, secagem e cancheamento;

- se a erva-mate cancheada fosse adquirida de pessoa física ou jurídica que promovesse o cultivo direto da terra, não haveria dúvidas sobre a necessidade de aproveitamento do crédito presumido. Mas, no caso concreto, *a erva-mate cancheada é adquirida de pessoas jurídicas que não promovem o cultivo da terra, vez que compram a erva-mate de terceiros. Estes, geralmente pessoas físicas, são os que efetivamente promovem a extração da erva-mate e repassam a outras pessoas jurídicas para a realização das demais etapas da cadeia produtiva;*

- no caso concreto, não houve a aquisição de produtos agropecuários beneficiados com a suspensão de PIS e COFINS sobre as receitas auferidas com suas vendas. Isso porque, ao contrário do que entendeu o Fisco, *a erva-mate cancheada comprada pela manifestante e que de origem aos créditos glosados foi fornecida por pessoas jurídicas que não exercem atividade agropecuária, eis que não promovem o cultivo da terra e/ou a criação de aves, peixes e outros animais;*

- só poderia ter sido promovida a restrição ao direito de crédito caso as aquisições tivessem sido promovidas diretamente daqueles que promovem a extração da erva-mate. A existência de uma terceira pessoa, que se insere na cadeia produtiva entre o produtor primário e a pessoa jurídica responsável pela industrialização da erva-mate com vistas a realizar uma das etapas de tal processo, impede a incidência da norma de suspensão da incidência das contribuições e, conseqüentemente, torna impossível o aproveitamento do crédito presumido previsto na legislação;

- as vendas de erva-mate cancheada efetuadas para a empresa, jamais foram feitas com suspensão de PIS e COFINS prevista na legislação para as hipóteses de vendas realizadas por pessoas jurídicas que exercem atividades agropecuárias. Sempre houve a incidência das contribuições sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas vendedoras, com o conseqüente direito ao crédito das contribuições para as adquirentes;

- não poderia ser outro o procedimento adotado pelos produtores de erva-mate cancheada, porquanto, se pretendessem promover a venda com suspensão da incidência das contribuições, seria absolutamente fácil para o Fisco, a partir do confronto entre as notas fiscais de entrada de erva-mate e de saída de erva-mate cancheada, comprovar que o exercício da atividade agropecuária estaria concentrado apenas naquele que efetuou a extração vegetal, não se alastrando para a pessoa jurídica que alterou as condições do produto *in natura;*

- a empresa buscou junto aos seus fornecedores de erva-mate cancheada declarações de que não executam o cultivo da terra ou atividade extrativa vegetal, de que adquirem de terceiros as folhas e galhos de erva-mate utilizada na produção da

erva-mate cancheada que lhe é vendida e, ainda, de que calculam e recolhem o PIS e a COFINS sobre as receitas auferidas com as vendas de erva-mate cancheada. Relaciona as empresas e entende serem válidas as declarações;

- caso a DRJ repute não serem suficientes os elementos de prova trazidos aos autos, poderá converter o julgamento em diligência para os esclarecimentos que julgar necessários;

- a empresa não poderá ser prejudicada com a suspensão de seus créditos se, o mesmo tempo, os fornecedores de erva-mate cancheada não forem beneficiados com a suspensão de incidência das contribuições. Tendo havido o pagamento do PIS e COFINS na etapa anterior da cadeia produtiva, deve ser reconhecido o crédito em favor do adquirente, sob pena de se colocar à lona a não-cumulatividade almejada pelo legislador;

- prova cabal da incidência das contribuições sobre as receitas auferidas com as vendas de erva-mate cancheada efetuadas para a empresa está no fato desta última jamais ter cumprido a exigência constante do art. 4º da IN nº 660, de 2006, no sentido de emitir declarações que pudessem sustentar a venda de insumos para sua produção com suspensão de PIS e COFINS. Não tendo assim procedido, resta evidente que as pessoas jurídicas vendedoras, pela ausência de cumprimento das claras condições estabelecidas na legislação, haveriam de tributar normalmente as vendas, sob pena de posterior autuação por parte do Fisco Federal;

- o fato da não expedição das declarações é impossível de ser comprovado pela empresa, vez que se tem, em tal hipótese, a caracterização precisa daquilo que tecnicamente é conhecido como *prova negativa*;

- se o entendimento da empresa não for respaldado pelo DRJ, se estará diante de manifesta ofensa ao princípio da separação dos poderes, fundamental para a manutenção de um Estado Democrático de Direito, porquanto terão as autoridades administrativas responsáveis pela análise do crédito em questão, com a chancela da DRJ, criando nova hipótese de suspensão da incidência do PIS e da COFINS sem o respaldo de qualquer dispositivo legal;

- *estar-se-á definindo, pois, a possibilidade de duas suspensões de incidência das contribuições na mesma cadeia produtiva, sendo que apenas uma das vendas (a primeira, de erva-mate in natura) é efetivamente realizada por pessoa física que exerce atividade agropecuária, uma vez que a segunda (de erva-mate cancheada) é promovida por pessoa jurídica QUE NÃO TRABALHA NO CULTIVO DA TERRA, POIS A ERVA-MATE CANCHEADA É RESULTADO DE PROCESSO APLICADO SOBRE VEGETAL CUJA EXTRAÇÃO FOI PROMOVIDA POR TERCEIROS;*

- conclui ser manifesto o desacerto do Despacho Decisório atacado, devendo os créditos que foram transferidos pelo Fisco da linha 02 para a linha 26 da DACON voltar a sua origem, recalculando-se o montante de crédito passível de ressarcimento a que faz jus a empresa em razão da aquisição de erva-mate cancheada de fornecedores que não exercem a atividade agropecuária, na forma do art. 3º, § 1º, II, da IN SRF nº 660, de 2006, e, conseqüentemente, não produzem os produtos agropecuários previstos no art. 2º, IV, do mesmo diploma infralegal.

DOS CRÉDITOS VINCULADOS ÀS AQUISIÇÕES DE SOJA

- a exemplo da erva-mate cancheada, as aquisições de soja também foram consideradas oriundas de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária;

- a empresa informa que, do mesmo modo como ocorrera em relação à ervamate, sempre foram feitas junto a pessoas jurídicas que não exercem a atividade agropecuária definida no art. 30, § 1º, II, da IN nº 660, 2006. A fim de evitar tautologia, não irá repetir os argumentos já apostos em relação à erva-mate cancheada;
- toda a soja foi comprada de pessoas jurídicas que já a haviam adquirido de produtores rurais, responsáveis pelo cultivo da terra. Assim, a operação realizada com suspensão de incidência de PIS e COFINS foi aquela realizada entre o produtor e esse adquirente, que posteriormente revendeu tal produto para a empresa;
- a receita auferida com a venda de soja para a empresa foi submetida normalmente à tributação pelo PIS e pela COFINS. Como não poderia deixar de ser, gerou, também, o direito ao creditamento de valores a serem calculados sobre o montante despendido em tais aquisições, na forma do art. 30, II, das Leis n's 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;
- refere à provas que diz ter carreado aos autos (cita duas empresas) e entende que para a imposição do lançamento de crédito presumido vinculado às aquisições de soja, não se pode considerar os fornecedores relacionados pelo Fisco como cerealistas, na forma do art. 8º, § 1º, da Lei nº 10.925, de 2004;
- se deve reconhecer, também em relação à soja adquirida de pessoas jurídicas que não exercem atividade agropecuária, o direito a créditos de COFINS calculados de acordo com o previsto nos arts. 2º e 30, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Do PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

- em itens anteriores, a empresa pleiteou a realização de diligências que têm como objetivo esclarecer, de maneira cabal, a forma como foram realizadas as operações de compra e venda de soja e erva-mate cancheada entre ela e seus fornecedores;
- tal pedido, além de encontrar arrimo no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, vias, em última análise, à aplicação do princípio da busca da verdade real, norteador do PAF;
- a empresa entende que dois devem ser os questionamentos a serem respondidos pela autoridade fiscal, ou por outra que for designada para realização de tal tarefa:
 1. os valores estampados em cada uma das notas fiscais que deram origem aos créditos de COFINS glosados compuseram a base de incidência do mesmo tributo para os respectivos fornecedores de erva-mate cancheada e soja à manifestante ou tais vendas foram realizadas com suspensão de incidência da contribuição?
 2. as vendas de erva-mate cancheada e soja que deram origem aos créditos de COFINS glosados, vinculadas às notas fiscais relacionadas no Relatório de Ação Fiscal, estavam sustentadas por alguma declaração emitida pela Baldo S/A que permitisse a não incidência da contribuição sobre as receitas com elas auferidas?
- com base na resposta a tais questionamentos, claro estará que as aquisições promovidas pela empresa foram integralmente tributadas, não havendo razão para a imposição de aproveitamento de apenas créditos presumidos vinculados a tais aquisições;

• não se deve alegar que poderia a manifestante ter promovido a juntada de documentos que comprovem as circunstâncias argüidas. Além das declarações que já estão anexadas a esta peça, nenhum outro documento poderia ser juntado, vez que não há qualquer regra que obrigue às pessoas jurídicas vendedoras a concederem vista de seus registros fiscais a terceiros. Somente o Fisco, no exercício de sua atividade fiscalizatória, poderá ter acesso, sem restrições, aos elementos que sustentarão as respostas aos questionamentos formulados;

• caso entenda a DRJ que as declarações anexadas aos autos não são suficientes para demonstrar o direito da empresa ao lançamento dos créditos glosados pelo Despacho Decisório atacado, imprescindível a realização da diligência solicitada, para que se ateste, de maneira inequívoca, o direito à apuração dos créditos de COFINS na forma prevista nos arts. 2º e 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

DO REQUERIMENTO

• a empresa requer:

a) a conversão do processo em diligência, a fim de que sejam respondidas pela autoridade responsável pela elaboração do Despacho Decisório ora atacado, ou por outra designada para tal fim, as questões constantes da peça de contestação;

b) independentemente da realização de diligência, a reforma do Despacho Decisório atacado, de modo a ser reconhecido o crédito integral de COFINS, na forma em que postulado nos PER/DCOMPs que deram origem ao presente processo administrativo.

• pede deferimento.

Junto à manifestação de inconformidade a contribuinte apresentou os documentos de fls. 109/206 e 209/255. O órgão de origem anexou o AR de fl. 256 e encaminhou o processo a esta DRJ (fl. 257).

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

AFRONTA A PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL.

Compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar questão que envolva possível afronta a princípio constitucional.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou pericia.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

AGROINDÚSTRIA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. PRODUTOS AGRÍCOLAS ADQUIRIDOS SEM SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A agroindústria pode calcular créditos da contribuição sobre o valor dos insumos, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidas todas as condições previstas na legislação, dentre elas a de que os bens adquiridos estejam sujeitos ao pagamento da contribuição.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

As questões de direito foram decididas favoravelmente à recorrente no âmbito da Delegacia da Receita Federal de Julgamento; contudo, foram incluídos nos cálculos dos créditos apenas os valores referentes às aquisições de erva-mate e soja das empresas referidas na fundamentação, delimitando a concessão ao universo de empresas identificadas nas declarações anexadas pela Recorrente.

A parte requereu, em sede de Recurso Voluntário, a inclusão das demais empresas das quais adquiriu os produtos nas compras objeto da lide. Esclareceu não ter condições de trazer aos autos, ela própria, declarações dos seus fornecedores que atestem a sua condição de contribuintes de PIS e COFINS se estes, de modo voluntário, não o fizerem.

O julgamento foi convertido em diligência para que fosse identificada a verdadeira condição dos fornecedores da empresa atuada, com o encaminhamento do processo à repartição de origem para que a fiscalização, a seu juízo, determinasse os esclarecimentos que julgasse necessários à perfeita instrução processual, devendo ainda responder às questões a seguir reproduzidas, em observância ao pleito consignado pela atuada a este Conselho.

1. Os valores estampados em cada uma das notas fiscais que deram origem aos créditos de PIS/COFINS glosados (excetuados aqueles já reconhecidos como legítimos pelas autoridades julgadores de primeira instância, vinculados aos fornecedores relacionados na manifestação de inconformidade) compuseram a base de incidência do mesmo tributo para os respectivos fornecedores de erva-mate cancheada e soja à recorrente ou tais vendas foram realizadas com suspensão de incidência da contribuição?

2. As vendas de erva-mate cancheada e soja que deram origem aos créditos de PIS/COFINS glosados, vinculadas às notas fiscais relacionadas no Relatório de Ação Fiscal, estavam sustentadas por alguma declaração emitida pela Baldo S/A que permitisse a não incidência da contribuição sobre as receitas com elas auferidas?

Atendida a diligência, o processo retorna a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para decisão definitiva.

As razões dos Embargos opostos ao Acórdão podem ser resumidas nas considerações a seguir e excertos extraídos da peça recursal.

A ora Embargante foi intimada, no último dia 27 de maio de 2014, acerca do acórdão que deu provimento ao recurso voluntário interposto no presente processo administrativo. Para sua surpresa, a despeito do provimento integral do recurso, a Embargante foi intimada a promover o pagamento de parte dos débitos que teriam remanescido em aberto, haja vista, no entendimento da RFB, o acórdão proferido por este Colendo Conselho ter redundado no reconhecimento apenas parcial dos créditos de PIS e COFINS pleiteados.

Diante de tal cenário, a Embargante buscou junto à RFB a explicação para que a aplicação do *decisum* tivesse se dado de maneira apenas parcial, uma vez que o parecer que acompanhou o acórdão não explicitou as razões pelas quais o reconhecimento do crédito complementar tivesse sido apenas parcial.

Para sua surpresa, a Delegacia da RFB em Santa Cruz do Sul sustentou que o acórdão proferido pelo CARF determinou, em sua parte dispositiva, que deveria ser reconhecido o direito do crédito básico na compra de erva-mate **apenas das empresas informadas pela Recorrente na resposta à intimação que havia encaminhado ao Fisco quando do cumprimento da diligência**, razão pela qual os demais créditos ainda discutidos, relativos às empresas que **confirmaram ser contribuintes de PIS/COFINS por declarações juntadas ao recurso voluntário**, não estariam abrangidas por tal decisão

Neste cenário, imperiosa a oposição dos presentes embargos de declaração, a fim de que seja sanada a omissão constante da parte dispositiva do acórdão, com a consequente integração desse para o fim de restar confirmado que o reconhecimento do crédito de PIS/COFINS deve abranger (i) as empresas que confirmaram ser contribuintes, de PIS/COFINS, mediante declarações apresentadas quando da interposição do recurso voluntário, e (ii) aquelas que constaram da resposta apresentada pela Embargante à intimação encaminhada pelo Fisco.

Explica que, originalmente, os créditos haviam sido glosados porque, de acordo com o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Embargante apenas fazia jus a créditos presumidos, *"eis que a erva-mate cancheada seria produto agropecuário cuja incidência de PIS/COFINS estaria suspensa pela aplicação do disposto no art. 2º, IV, da IN 660/2006"*. Essa premissa foi revista na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, quando o direito ao crédito básico foi reconhecido, mas apenas para as empresas que haviam apresentado declaração favorável aos interesses da então impugnante.

E explica,

Diante de tal entendimento, a Embargante interpôs recurso voluntário, sustentada em duas razões, fundamentalmente.

A **primeira**, no sentido de que a decisão de primeiro grau haveria de ser estendida também às empresas com relação às quais obteve declarações idênticas àquelas juntadas à sua manifestação de inconformidade, a saber:

(...)

A **segunda**, apontando a necessidade de ser promovida diligência nos autos do processo administrativo, a fim de que a RFB, único órgão com poderes de fiscalização capazes de esclarecer se as empresas que não emitiram declarações eram ou não contribuintes de PIS/COFINS, esclarecesse tal circunstância.

Em tais condições, como foi esclarecido nas considerações precedentes, o julgamento da lide foi convertido em diligência, tendo sido a empresa intimada a prestar esclarecimento com base nos termos por ela mesma propostos.

Quanto a isso, a Embargante esclarece.

Ao responder tal diligência, a Embargante relacionou todas as empresas que não estavam arroladas em sua manifestação de inconformidade. Não incluiu em tal documento, porém, **as empresas com relação às quais havia apresentado as**

declarações quando da interposição do recurso voluntário, eis que, com relação a estas, a diligência certamente havia se tornado desnecessária.

Segundo defende, extrai-se incontroverso dos autos que este Colegiado decidiu pela inexistência que qualquer entrave ao reconhecimento do direito pretendido pela Embargante. Em suas palavras,

Ao apreciar e prover o presente recurso voluntário, esta colenda Turma deixou absolutamente claro que, (i) o Fisco não logrou êxito em demonstrar as razões pelas quais reduziu o crédito pleiteado pela Embargante e, o que é mais importante, (ii) que "preocupou-se a contribuinte em demonstrar que tais empresas não se enquadravam como exercendo atividade agropecuária, estando elas sujeitas ao recolhimento da alíquota normal".

Não se precisa fazer maior esforço para depreender, considerando o cenário existente nos autos, que tal entendimento haveria de redundar no reconhecimento do crédito integral pleiteado pela Embargante, uma vez que, para as empresas com relação às quais não existia declaração, definiu-se que a RFB não havia trazido aos autos provas suficientes capazes de demonstrar que as mesmas promoviam vendas com suspensão de PIS/COFINS.

Com base nisso, defende que a interpretação dada pela Unidade Local à decisão veiculada no Acórdão não pode prosperar.

Ora, é evidente que tal interpretação não merece prevalecer, pois contrária à lógica desenvolvida pela DRJ e pelo CARF na análise da questão controvertida.

Em primeiro lugar, pois já era suficiente para a DRJ (assim como para o CARF), que a demonstração da condição dos contribuintes dos vendedores se desse por declarações por estes firmadas. Não foi por outro motivo, evidentemente, que a DRJ afastou a glosa do crédito com relação às empresas com relação às quais a Embargante juntou tal declaração. Logo, havendo a juntada de declarações semelhantes no recurso voluntário, por certo a interpretação conferida pelo CARF é exatamente a mesma.

Em segundo lugar, pois ainda que houvesse alguma dúvida com relação às declarações juntadas ao recurso voluntário, o acórdão embargado afirma que a RFB, mesmo após a diligência, não cumpriu com sua obrigação de comprovar que as demais empresas não eram contribuintes de PIS/COFINS.

É o Relatório.

Voto

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos Embargos de Declaração interpostos pelo Contribuinte.

Parece-me claro que o entrave na execução do Acórdão está relacionado única e exclusivamente à instrução complementar do Processo, realizada a partir e com base no pedido feito pela própria Embargante de que o julgamento fosse convertido em diligência, a fim de que ficasse demonstrado que as demais empresas das quais adquirira os produtos cujos

créditos foram glosados também eram contribuinte das Contribuições para o PIS e para a Cofins, da mesma forma que as empresas que lhe haviam fornecido as declarações anexadas à impugnação ao lançamento, em relação às quais os créditos já haviam sido reconhecidos no julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Buscando elucidar a questão, a então Recorrente pediu que duas questões fossem respondidas. Em um delas, questionava se os valores estampados em cada uma das notas fiscais que deram origem aos créditos de PIS/COFINS glosados compuseram a base de incidência para seus fornecedores. Esclareceu no corpo do quesito que essa pergunta não era necessária em relação **aqueles já reconhecidos como legítimos pelas autoridades julgadores de primeira instância, vinculados aos fornecedores relacionados na manifestação de inconformidade.**

Por exclusão, nos exatos termos em que a diligência foi proposta pela Parte, esse esclarecimento era destinado a todos os demais fornecedores, universo no qual estão fatalmente incluídos os fornecedores que prestaram as declarações encartadas ao Recurso Voluntário.

Atendendo a diligência determinada por este Conselho, a Unidade Preparadora intimou o contribuinte a apresentar uma planilha demonstrativa de seus fornecedores, da qual deveriam ser excluídos apenas os que já haviam prestado declaração quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade. Confira-se o texto.

Em atendimento à resolução do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, retro-anexada, que decidiu por converter o julgamento do presente processo em diligência a fim de que fosse identificada a *"condição dos fornecedores dos produtos adquiridos pela empresa como contribuintes ou não de PIS e COFINS, com vistas à correta apuração do crédito a que faz jus a recorrente"*, intimou-se o contribuinte requerente a que apresentasse planilha demonstrativa dos fornecedores pessoa jurídica de erva-mate, que efetuaram vendas, no período de agosto/2006 a dezembro/2007, sob as quais o contribuinte apurou créditos de PIS/COFINS calculados à alíquota integral (1,65% e 7,6%, respectivamente), **exceto os fornecedores que constaram na relação já apresentada pelo contribuinte na Manifestação de Inconformidade neste processo.** (grifos acrescentados)

Conforme consta do Relatório de Diligência, com base na planilha fornecida pela ora Embargante, a Unidade Preparadora intimou os fornecedores de erva-mate e buscou os demais esclarecimentos que considerou necessários para atestar sua real condição, inclusive mediante consulta aos sistemas informatizados do Órgão, chegando a derradeira conclusão de que nenhum deles aparentava atuar no cultivo de erva-mate.

O problema é que, dentre os *"nenhum deles"* acima pronunciado, não estão incluídos os fornecedores que já haviam apresentado as declarações carreadas aos autos pela Parte junto ao Recurso Voluntário, porque o contribuinte entendeu que já não havia mais nenhuma controvérsia em relação a eles, razão pela qual não os incluiu na planilha fornecida ao Fisco.

De fato, a empresa, como afirmado por ela própria, partiu do entendimento de que a diligência não seria necessária em relação às empresas para as **quais havia apresentado as declarações quando da interposição do recurso voluntário** (...). Em sede de Recurso, pleiteou, primeiro, a extensão da decisão de primeiro grau a essas empresas e, segundo, a

realização de diligência para as demais. No entanto, segundo me parece, esqueceu-se de alterar o quesito que havia formulado por ocasião da impugnação ao lançamento, reproduzindo-o, sem nenhuma modificação, no corpo do Recurso Voluntário.

Eis aí, a origem de toda a confusão.

Isto posto, em que pesem as circunstâncias acima descritas, entendo que, da forma como foi decidido, o Acórdão restou de fato contraditório. Explico.

Conforme entendimento expresso desde a decisão pela conversão do julgamento em diligência, este Relator deixou claro que não existiam razões de cunho jurídico que dessem suporte à glosa dos créditos determinada pela Fiscalização Federal. Que a glosa, por conseguinte, não tinha respaldo legal (o que já havia sido inclusive corrigido pela decisão de piso) e, finalmente, que o ônus de provar havia sido invertido a e exigência de apresentação de provas tinha sido imposta ao administrado sem que tivesse sido oferecida oportunidade.

Observem-se as considerações feitas no Voto que converteu o julgamento em diligência e, após, na decisão que concedeu o direito pleiteado.

Na decisão que converteu o julgamento em diligência:

Tal como se depreende dos autos, à inicial, a não-homologação de parte dos valores declarados nas compensações se deu pelo fato de ter sido apurado “*crédito integral de PIS sobre uma parte das compras de soja e de erva-mate adquiridas de pessoas jurídicas, sendo que o correto, conforme explicado anteriormente, seria apurar apenas crédito presumido (com base reduzida).*”

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento reformou a decisão, por considerar impossível que das operações indicadas pela empresa resultem créditos presumidos, nos seguintes termos.

(...)

Se, conforme entendimento expresso na decisão de piso, “*as peças processuais juntadas pela Fiscalização não permite a clara e objetiva interpretação de que às empresas relacionadas (vendedoras) se pudesse aplicar a modalidade de suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS*”, como se pode inverter o ônus probante, restringindo o direito da contribuinte ao universo de empresas em relação às quais ela pode demonstrar o equívoco da fiscalização?

Na decisão final que deu integral provimento ao Recurso Voluntário interposto:

Conforme entendimento que fundamentou a decisão tomada em primeira instância, a empresa faz jus ao crédito básico, conforme pretende, desde que os produtos tenham sido adquiridos de pessoa jurídica que não exerça atividade agropecuária.

Por sua vez, a Fiscalização Federal decidiu pela glosa dos valores por entender que a aquisição de produtos agropecuários por empresa que, como a Requerente, exerce atividade agroindustrial, se dá com suspensão, na venda, da exigibilidade das Contribuições. A seguir excerto do Relatório Fiscal.

(...)

Não tendo sido levado em conta que, nos casos de vendas realizadas por pessoa jurídica, apenas as que exercem atividade agropecuária, ao venderem às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos contemplados no texto legal, geram direito a crédito presumido (e não básico), o Fisco terminou por não demonstrar e buscar comprovação para reduzir o direito de crédito pretendido pela Recorrente. A própria Delegacia da Receita Federal de Julgamento fez menção à ausência de elementos probantes.

(...)

A resposta à diligência demandada por este Colegiado não modifica o quadro. Em lugar disso, acrescenta mais um elemento em favor da pretensão da Recorrente. Para partes das empresas, foi obtida informação dando conta de que as vendas não foram efetuadas com suspensão do PIS/COFINS, que não houve declaração da Baldo S.A. que permitisse a não-incidência de PIS/COFINS sobre as receitas com as referidas vendas e que a erva mate vendida foi adquirida de produtores/terceiros. Em relação às empresas que não responderam à Intimação do Fisco, constatou-se que nenhum possui código Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE que compreenda o cultivo de erva-mate, restando, dessa forma, ausente qualquer razão para glosa dos créditos básicos utilizados pela Recorrente.

O entendimento que se extrai desses excertos é que, a todo o momento, a fundamentação da decisão caminha no sentido de que **(i)** a razão inicial para glosa dos créditos pretendidos pela Parte não tinha sustentação jurídica; **(ii)** a razão para a manutenção da glosa pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento não havia sido comprovada e nem havia sido dado o chance para que o contribuinte comprovasse o contrário e **(iii)** se as declarações apresentadas em sede de manifestação de inconformidade foram consideradas aptas a comprovar o direito do contribuinte, era necessário a realização de diligência.

Por óbvio, tais fundamentos não estão de acordo com a decisão tomada, se dela decorra a recusa ao direito de crédito em relação às aquisições realizadas às empresas que, antes mesmo da realização da diligência demandada, já encontravam-se nas mesmas condições das empresas cujos créditos haviam sido reconhecidos pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Ainda mais, se esse Relator a todo tempo defendeu que inexistia motivação jurídica para manutenção da glosa determinada pela Fiscalização Federal nem demonstração fática do novo fundamento indicado pela DRJ, e que cabia ao Fisco demonstrá-lo, então, de fato, não há como admitir que o provimento integral do Recurso exclua aqueles que já encontravam-se nas mesmas condições dos que foram acolhido pela Delegacia.

VOTO por acolher os Embargos de Declaração.

O dispositivo do Acórdão passa a ser o seguinte.

VOTO por dar provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao aproveitamento de crédito básico na compra de erva-mate das empresas informadas pela Recorrente em resposta à intimação encaminhada pelo Fisco na diligência determinada por este Colegiado e das empresas que apresentaram declaração anexada aos autos pela então Recorrente em sede de Recurso Voluntário de que não exercem atividade agropecuária e recolheram as Contribuições pela alíquota normal nas vendas realizadas à Embargante.

Processo nº 13005.001188/2008-71
Acórdão n.º **3102-002.249**

S3-C1T2
Fl. 200

Sala das Sessões, 20 de agosto de 2014.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

CÓPIA