



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.721344/2011-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.747 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente PENEDO AGRO INDUSTRIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PIS/PASEP E COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do art. 16 do Decreto 70.235/72 e dos art. 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

LEI nº 10.925/2004 CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 somente são passíveis de desconto das contribuições devidas em cada período de apuração, não podem ser objeto de pedido de ressarcimento e nem de compensação com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos seguintes tópicos: a) “Da glosa de créditos

relativos às despesas com equipamentos, veículos leves, combustíveis, lubrificantes, materiais de construção e outros produtos não considerados no conceito de insumo”; e b) “do crédito presumido”. Por maioria de votos, em negar provimento em relação ao “Do aproveitamento dos montantes compensados a título de CIDE-Combustível para a dedução de débitos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 11-65.984**, proferido pela 2ª Turma da DRJ/REC, na sessão de 17 de dezembro de 2019, que julgou parcialmente procedente a impugnação, reconhecendo em parte o direito creditório pleiteado.

Versa o presente processo administrativo fiscal sobre pedido de ressarcimento, com ação fiscal para verificar os créditos decorrentes de PIS/Pasep e COFINS não cumulativos, apurados pela pessoa jurídica em seu DACON, resultando em deferimento parcial a título de ressarcimento para a COFINS do 4º trimestre de 2006 e, por decorrência, homologou parcialmente as compensações em que pretensu crédito foi utilizado.

Noticia o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, que discorre sobre o exame de PER atinentes à contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apresentados em relação a vários trimestres, que a contribuinte, em resposta a intimações que lhe foram encaminhadas, apresentou planilhas discriminando, mensalmente, os valores dos bens utilizados como insumos, tendo sido detectado que parte dos créditos apurados era descabida, conforme abaixo descrito:

2.1. insumos utilizados, única e exclusivamente, na produção do álcool: como a quase totalidade da venda de álcool foi para fins carburantes, submetido ao regime cumulativo, seria descabida a apuração de créditos, pois somente se poderia cogitar de rateio proporcional às receitas cumulativas e não-cumulativas caso houvesse um volume considerável de venda de álcool para outros fins que não o carburante;

2.2. materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas: não se tratam de insumos, consoante Solução de Divergência n.º 12, de 24/10/2007;

2.3. *produtos não considerados como insumos: glosados créditos sobre vários produtos que não se caracterizavam como insumo, tal como definido nas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004;*

2.4. *materiais de construção civil e conservação: glosados créditos sobre as correlatas aquisições, pois somente poderiam gerar créditos os correspondentes encargos de depreciação/amortização, após a incorporação dos bens ao ativo imobilizado;*

2.5. *máquinas e equipamentos: desconsiderados créditos sobre as correspondentes aquisições, pois apenas poderiam gerar créditos os respectivos encargos de depreciação, após a incorporação dos bens ao ativo imobilizado da contribuinte;*

2.6. *produtos e insumos agrícolas: glosados créditos sobre produtos e insumos agrícolas, cujas aquisições se deram sob a alíquota zero;*

2.7. *gasolina: negados créditos de combustíveis e lubrificantes utilizados em carros de passeio e motocicletas, veículos pequenos que não têm participação ativa na atividade produtiva da empresa, em que são usados veículos pesados (nos quais são usados óleos diesel) como tratores e caminhões, ou veículos leves como empilhadeiras (movidas a óleo diesel, eletricidade ou GLP).*

Na sequência, explica que a contribuinte, intimada a apresentar os comprovantes de pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, exibiu comprovantes de pagamentos de arrendamentos de terrenos para a plantação de cana-de-açúcar, o que está excluído do alcance do disposto no inciso IV, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que se referem a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pelo que os créditos sobre a comentada rubrica foram também glosados.

Manifestação de Inconformidade acostada às folhas 306 a 349.

Verifica-se pela leitura da íntegra do acórdão, que a 2ª Turma da DRJ/REC decidiu, em síntese, rejeitar a alegação de decadência e, no mérito, julgá-la parcialmente procedente. No entanto, foram mantidas as glosas de créditos a título de despesas com materiais e equipamentos não enquadrados no conceito de insumo e ao crédito presumido de PIS/Pasep e COFINS.

Irresignada, a Recorrente propõe nova defesa administrativa, amparada pelo Recurso Voluntário de folhas 437 a 448, na qual alega, em síntese:

A) DO CORRETO MÉTODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO:

Que considerado correto o método de apuração do crédito presumido incidente sobre a aquisição de cana pessoa física, previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004. No entanto, a Fiscalização entendeu que o mesmo é regido pelo que dispõem os parágrafos 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei 10.833/2003;

Que percebe-se claramente que a utilização do método de “apropriação direta” ou de “rateio proporcional” diz respeito aos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos elencados no seu artigo 3º, ao seu turno, para o crédito presumido da agroindústria, o art. 8º da Lei 10.925/2004

não determina a mesma forma de sua apuração regradada pelos parágrafos 7º, 8º e 9º, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

Que a única regra do regime de créditos “normais” do PIS/COFINS não-cumulativos que o art. 8º da Lei 10.925/2004 ressalva (em seu parágrafo 2º) é o parágrafo 4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. 26. O art. 8º da Lei 10.925/2004 manda apurar o crédito presumido sobre a aquisição de cana-de-açúcar destinada a fabricação de alimentação humana ou animal, observando-se, apenas, o parágrafo 4º [o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes] do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;

Que não é lícito, portanto, ao intérprete, trazer outras regras do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que não estejam expressamente mencionadas pelo art. 8º da Lei 10.925/2004 como aplicáveis ao crédito presumido da agroindústria;

Que essa exegese do crédito presumido da agroindústria, inclusive, é imposta pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005, que veda a utilização do saldo credor do mencionado benefício fiscal para compensação, na forma do art. 6º, parágrafo 1º, da Lei 10.833/2003, porque seria faculdade privativa do crédito da não-cumulatividade do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Que a autoridade fiscal restringe a utilização do crédito presumido para compensação de outros tributos, por julgar que a literalidade da norma diz que tal benesse é exclusiva dos créditos normais do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e, ao mesmo tempo, aplicar-lhe as restrições inerentes a esse último preceptivo legal ao crédito presumido, embora o texto do art. 8º da Lei 10.925/2004 oriente-se em sentido diverso;

Assim, a empresa agiu corretamente quando apurou o montante da cana-de-açúcar destinada à produção de açúcar, segregando-a daquela utilizada para produzir álcool, na forma do art. 8º da Lei 10.925/2004, uma vez que lhe são inaplicáveis as restrições impostas pelos parágrafos 7º, 8º e 9º, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

B) DO EQUÍVOCO DA GLOSA DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DOS INSUMOS VINCULADOS À VENDA DE ÁLCOOL “PARA OUTROS FINS”:

Que a douta fiscalização verificou que “a quase totalidade das receitas de vendas oriundas da venda do álcool foi para fins carburante” e, em função de tal constatação, glosou todos os créditos vinculados ao álcool, entendendo, equivocadamente, que o crédito somente poderia ser apurado “se houvesse um volume considerável de vendas de álcool para outros fins que não fosse o carburante”.

Que, se as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não permitiam a apuração de créditos da receita de álcool “para fins carburante”, uma vez que este se submetia ao regime cumulativo de PIS/COFINS, como mesmo reconhecido no trecho do Termo de Encerramento Fiscal destacado acima, o procedimento adotado pela autoridade fiscal em glosar todos os créditos das receitas de álcool, incluindo aí receitas de álcool “para outros fins”, é totalmente arbitrário e fere diretamente o princípio da estrita legalidade.

C) DA IMPROPRIEDADE DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DE INSUMOS:

Que é indevida glosa de créditos alusivos a gastos com matérias e outros produtos não considerados como insumos, por entender compreendidos no critério jurídico definido pelo STJ (essencialidade e relevância);

Que a fiscalização glosou créditos atinentes à fertilizantes, pca 1060 dispersante, evidence, roundup e ácido sulfúrico, quando claramente são utilizados para a atividade industrial, vez que os fertilizantes são utilizados são essenciais para o crescimento da cana, o evidence e o roundup glifosato são respectivamente inseticidas e herbicidas necessários para o crescimento da lavoura, e o ácido sulfúrico, da mesma forma, é uma substância usada demasiadamente pelas indústrias para a escarificação do solo e germinação da cana.

Que serviços de carregamento, da mesma forma, foram glosados indevidamente, pois é essencial que uma agroindústria utilize tal processo a fim de transportar a cana-de-açúcar, matéria prima, ao processo industrial fim, qual seja, a transformação em açúcar e álcool.

Que, quanto aos pneus e motores, também glosados indevidamente, haja vista serem utilizados em caminhões e equipamentos de irrigação, pertinentes ao plantio.

Que da mesma forma, as tintas, lâmpadas, serras e arames são materiais imprescindíveis para a manutenção da própria indústria, utilizando-se da mesma lógica pela qual o acórdão recorrido reverteu as glosas sobre as graxas.

Que a gasolina, apesar de utilizada em caminhões e equipamentos de irrigação, também fora glosada.

Que é incorreta a glosa de créditos com relação aos encargos incorridos com a aquisição de peças de reposição e manutenção de veículos (motocicletas) e ferramentas utilizadas de forma pertinente e necessária no processo produtivo da empresa;

Que os veículos leves (motocicletas), cujas despesas com peças e combustíveis foram glosadas pela fiscalização, são utilizados por

agrônomos para acompanhar a produção da cana-de-açúcar (matéria-prima), distribuída em milhares de hectares, que vai ser industrializada pela usina. Isto é, os veículos em questão são utilizados na produção da agroindústria;

Que os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos agrícolas, bem como as peças de reposição, mormente utilizados no acompanhamento da produção/extração da matéria-prima (cana-de-açúcar) no campo, fazem parte do processo produtivo da usina, sendo injustificável o não acatamento dos créditos relativos a estes itens;

D) DA EXTINÇÃO DA CIDE POR QUAISQUER MODALIDADES PREVISTAS NO ART. 156 DO CTN GARANTE A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO PIS/COFINS, PREVISTA NO ART. 8º DA LEI Nº 10.336, DE 2001:

Que a DRJ argumenta que “a previsão embutida no art. 8º da Lei nº 10.336 de 2001, restringe-se à **CIDE paga**”. Entretanto, conforme dito anteriormente, a empresa quitou a CIDE devida na comercialização de álcool, mediante **compensação tributária**. Em seguida, utilizou esse montante, que adimpliu a CIDE, para deduzir os valores devidos a título de contribuição para o PIS e de COFINS, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.336 de 2001;

Que, no entendimento do Fisco, essa modalidade de extinção do crédito tributário não permite a dedução disciplinada no art. 8º da Lei 10.336 de 2001, porque a palavra “pago”, referida no caput deste dispositivo legal acima transcrito, aludiria somente à forma de extinção do crédito tributário, prevista no inciso I do art. 156 do CTN;

Que defende que a expressão legal “valor da **CIDE pago** na comercialização” foi utilizada pelo legislador **no sentido de obrigação adimplida pelo contribuinte**, porquanto esse significado é mais condizente com o texto e a finalidade da lei;

Que, ao permitir que o fabricante de combustível (álcool) pudesse deduzir da COFINS o que pagou de CIDE, o legislador pretendeu não onerar excessivamente esse importante insumo do setor de transporte – setor este que é o principal destino da aplicação dos recursos da CIDE, voltada majoritariamente para programas de investimento na infraestrutura de transportes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Do mérito

Do conceito de insumos. Da glosa de créditos relativos às despesas com equipamentos, veículos leves, combustíveis, lubrificantes, materiais de construção e outros produtos não considerados no conceito de insumo

O conceito de insumo geradores de créditos do PIS/Pasep e da COFINS foi redefinido em julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Concluiu-se que insumo deve ser aferido à luz dos critérios da *essencialidade* ou da *relevância* do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a análise realizada pela Fiscalização, no que diz respeito aos enquadramento de determinado bem ou serviço na categoria de insumos, foi efetuada com apoio nas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004.

No entanto, a autoridade julgadora de 1ª instância julgou às glosas de créditos dos produtos readequando o conceito de bens e serviços identificados como insumos ao entendimento fixado no RESp n. 1.221.170/PR e detalhado no Parecer COSIT/RFB n.º 5, de 17/12/2018, com isso, significa dizer que o conceito de insumo foi aferido considerando os critérios de *essencialidade* ou *relevância* para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Recorrente, que se dedica as atividades de produção de açúcar e de álcool para fins carburantes.

Todavia, no entender do voto condutor do acórdão combatido, a manutenção das glosas efetuadas pela Fiscalização continua pertinente, ante a ausência de provas que infiram se tratar de insumos utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo da Recorrente. Reproduzo excertos do r. acórdão:

Da glosa de créditos sobre bens adquiridos sob a alíquota zero:

19. A contribuinte não questionou a glosa de créditos sobre determinados produtos que a autoridade fiscal disse foram adquiridos sob a alíquota zero (como fertilizantes agropecuários classificados na posição 31.05 da TIPI/NCM e defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI/NCM), pelo que tais glosas são consideradas definitivas.

(...)

Do conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e dos créditos a que tem direito a contribuinte:

23. Relativamente ao período examinado, a autoridade fiscal glosou créditos a título de insumos apurados pela contribuinte sobre despesas com gasolina, graxas e serviços de serviços de transporte de açúcar (R\$ 42.158,34) e de carregamento (R\$40.000,00).

24. *Sobre as despesas com gasolinas, somente as concernentes a veículos aplicados na produção é que garantiriam crédito das contribuições, pelo que correta a glosa destes combustíveis aplicados em automóveis de passeio.*

25. *A alegação da contribuinte de que a gasolina cujos créditos foram glosados teria sido consumida por veículos utilizados por agrônomos para acompanhar a produção da cana-de-açúcar, além de não ter sido comprovada, não justificaria a possibilidade de apuração de crédito, pois os itens 138 a 144, do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, apenas resguarda o direito a créditos sobre combustíveis consumidos por veículos responsáveis pelo processo produtivo (no caso da contribuinte, tratores e caminhões usados na etapa agrícola) e não respaldam o direito a este crédito em relação a veículos usados para deslocamento de trabalhadores, consoante fica transparente na conclusão do item 144, in verbis:*

(...)

26. *Ainda para argumentar, registro que, comumente diante da adversidade física do trajeto percorrido, o deslocamento de técnicos no campo agrícola é feito por meio de "pickups", geralmente movidas a diesel, sendo de se estranhar a utilização, neste transporte, de veículos movidos a gasolina.*

27. *Os serviços de transporte de açúcar se referem ao produto já elaborado, pelo que não se pode considerar como integrante do processo produtivo.*

28. *Já os serviços de carregamento, desde que fossem prestados durante a produção, poderiam dar direito a crédito. No entanto, a contribuinte sequer apresentou argumentos específicos sobre esta rubrica. Logo, como é dela o ônus probante (vide item 22 acima), e considerando que os serviços de carregamento também podem se dar em relação ao produto já acabado, deve ser mantida a glosa.*

29. *Continuando, quanto às graxas, apesar de a contribuinte não ter discorrido especificamente a respeito, considero, independentemente de a graxa poder ser - ou não - considerada lubrificante, que ela é insumo, pois normalmente usada para preservar a integridade e o regular funcionamento de máquina/equipamentos usados na produção, cujos funcionamentos podem ser prejudicados pela falta deste produto; então, tenho como bem essencial ao processo produtivo, podendo, por decorrência, ser considerada insumo, na atual concepção deste termo, aos moldes já explicitados alhures; por isto, reconheço a inclusão da despesa de R\$ 2.251,27 a título de graxa, incorrida no mês de outubro de 2006, na base de cálculo dos créditos a que tem direito a contribuinte.*

(...)

Das alegações relativas a créditos sobre despesas com máquinas/equipamentos e materiais de construção:

37. *No tangente ao 4º trimestre de 2006, não houve glosas de despesas com máquinas e equipamentos nem com aquisição de materiais/serviços de construção, pelo que ficam sem sentido as alegações da Manifestação de Inconformidade a respeito.*

Em que pese a Recorrente, inconformada, defender que os todos esses produtos são insumos (e enquadrados no entendimento de *essenciais* ou *relevantes* para o processo produtivo), a defesa foi genérica e não esclareceu como, quando e em qual quantidade os itens foram utilizados.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são **quaisquer elementos**, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Friso que a Recorrente sequer juntou aos autos descritivo do processo produtivo ou fotos da utilização dos produtos no processo produtivo. Não há qualquer elemento de prova produzido pela Recorrente, tanto no recurso inaugural como no voluntário, capaz de gerar dúvida a este julgador sobre a veracidade das conclusões do Fisco.

Logo, não cumpriu com que foi determinado no art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 e por isso, seu Recurso Voluntário não merece provimento. Ao solicitar o reconhecimento de um crédito, conforme arts. 165 e 170 do CTN, os créditos devem ser **líquidos e certos**, ônus que compete inicialmente ao contribuinte.

Ante o exposto, nada a prover nesse tópico. Mantenho as glosas efetuadas pela Fiscalização quanto aos créditos de despesas com materiais e outros produtos não considerados como insumos.

Do crédito presumido

Nesse tópico, segundo o Fisco, a Recorrente não tem direito a apurar crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, sobre a integralidade da aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas. Assim foi lavrado os fundamentos do Acórdão recorrido, nos quais cito abaixo:

*40. Ao contrário do que alega a requerente, **ela não tem direito a apurar crédito presumido de IPI de que trata o art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, sobre a integralidade da aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas.** É o que decorre do teor de referido dispositivo, a seguir transcrito:*

*"Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 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, 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 n.ºs 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.**"*

41. Como se vê, o crédito é calculado sobre os bens referidos no inciso II, do caput, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, sobre bens que podem ser considerados insumos na não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

42. Ora, os bens utilizados na produção de mercadorias cujas receitas de venda auferidas pela demandante são submetidas à contribuição cumulativa evidentemente não são insumos na esfera da não-cumulatividade.

43. Não socorre à contribuinte o teor do Ato Declaratório nº 15/2005, que, simplesmente, deixa claro que o enfocado crédito-presumido não pode ser ressarcido, mas apenas utilizado para deduzir débitos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas, mas não garante, de modo algum, o direito a crédito sobre as aquisições de bens que são utilizados na fabricação de produto submetido à tributação cumulativa destas contribuições.

44. Diante do que consta acima, correta a aplicação do fator de rateio questionado pela contribuinte para definir, em relação aos bens aplicados tanto na fabricação de bens submetidos à tributação cumulativa como à não-cumulativas, a parcela do crédito-presumido cabível de aproveitamento na esfera da não-cumulatividade das contribuições.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que é correto o método de apuração do crédito presumido incidente sobre a aquisição de cana pessoa física, previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004. Acrescenta que a utilização do método de “apropriação direta” ou de “rateio proporcional” diz respeito aos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos elencados no seu artigo 3º, ao seu turno, para o crédito presumido da agroindústria, o art. 8º da Lei 10.925/2004 não determina a mesma forma de sua apuração regradada pelos parágrafos 7º, 8º e 9º, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Narra que a única regra do regime de créditos “normais” do PIS/COFINS não-cumulativos que o art. 8º da Lei 10.925/2004 ressalva (em seu parágrafo 2º) é o parágrafo 4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. 26. O art. 8º da Lei 10.925/2004 manda apurar o crédito presumido sobre a aquisição de cana-de-açúcar destinada a fabricação de alimentação humana ou animal, observando-se, apenas, o parágrafo 4º [o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes] do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Aduz que não é lícito, portanto, ao intérprete, trazer outras regras do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que não estejam expressamente mencionadas pelo art. 8º da Lei 10.925/2004 como aplicáveis ao crédito presumido da agroindústria.

Explica que essa exegese do crédito presumido da agroindústria, inclusive, é imposta pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005, que veda a utilização do saldo credor do mencionado benefício fiscal para compensação, na forma do art. 6º, parágrafo 1º, da Lei 10.833/2003, porque seria faculdade privativa do crédito da não-cumulatividade do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Continua sua irresignação explicando que a autoridade fiscal restringe a utilização do crédito presumido para compensação de outros tributos, por julgar que a literalidade da norma diz que tal benesse é exclusiva dos créditos normais do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e, ao mesmo tempo, aplicar-lhe as restrições inerentes a esse último preceptivo legal ao crédito presumido, embora o texto do art. 8º da Lei 10.925/2004 oriente-se em sentido diverso.

Assim, defende que agiu corretamente quando apurou o montante da cana-de-açúcar destinada à produção de açúcar, segregando-a daquela utilizada para produzir álcool, na

forma do art. 8º da Lei 10.925/2004, uma vez que lhe são inaplicáveis as restrições impostas pelos parágrafos 7º, 8º e 9º, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com a devida vênia, não há razão à Recorrente, haja vista a clareza do dispositivo que passou a tratar do crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins, qual seja o artigo 8º da Lei n.º 10.925 de 23 de julho de 2004, segundo o qual, *as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...], 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 n.º 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.***

Ora, a menção que referido dispositivo legal faz ao artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003 tem como único objetivo o de identificar os produtos adquiridos que podem gerar o direito ao crédito presumido, quais sejam, os bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003 (sujeitos, portanto, ao regime da não cumulatividade)

Em outro ponto alegado pela Recorrente, discute-se também a possibilidade ou não de utilizar o saldo credor do crédito presumido oriundo das atividades agroindustriais, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, para fins de ressarcimento.

O fundamento da Recorrente para o pedido de ressarcimento dos créditos presumidos é o artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004. O referido dispositivo legal permitiu deduzir do valor devido das contribuições um crédito presumido calculado sobre os insumos adquiridos de pessoa física ou cooperado pessoa física. Esse é o alcance da norma.

Os outros dispositivos legais que permitem o aproveitamento de créditos em compensações e ressarcimento (art. 5º da Lei n.º 10.637 e art. 6º da Lei n.º 10.833) referem-se, expressamente, aos créditos básicos apurados na forma dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e não ao crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. Da mesma forma, a possibilidade de compensação e ressarcimento trazida pelo art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 também se refere expressamente ao *saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004*, e não ao crédito presumido em questão.

A IN SRF 606/2006, que regulamentou o crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925/2004, não extrapolou o conteúdo da lei, mas apenas regulamentou o dispositivo legal, que já previa a impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensações ou ressarcimento. O mesmo podemos afirmar do ADI SRF n.º 15/2005, que apenas interpretou a norma que tratava do crédito presumido e da possibilidade de compensação:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

No mesmo sentido temos o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em diversos precedentes, acerca da legalidade da IN 660/2006 e da validade do ADI SRF n.º 15/2005 (REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010; e REsp n.º 1.240.954/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe: 21/6/2011).

Assim, não existe a possibilidade de ressarcimento dos créditos presumidos apurados com base no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004.

Da alegação de glosa dos créditos oriundos dos insumos vinculados à venda de álcool para outros fins

No tocante a esse tópico, a Recorrente, nas razões recursais, sustenta que o Fisco glosou todos os créditos vinculados ao álcool, inclusive oriundos dos insumos vinculados à venda de álcool para outros fins.

Todavia, s.m.j, resta prejudicada a defesa da Recorrente, ante o exame feito pelo julgador *a quo*, momento em que **decidiu reverter as glosas desses créditos**, indo ao encontro da tese recursal. Vejamos:

32. Por fim, a exclusão, feita pela autoridade fiscal, das despesas com insumos aplicados exclusivamente na fabricação de álcool, ao argumento de que a quase totalidade das receitas de venda de álcool no período fiscalizado foram para fins carburantes, conquanto até pareça ser razoável, carece de amparo legal, pois esta possibilidade não é conferida pelo §8º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que assim dispõe:

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês".

33. Logo, inexistindo margens para a exclusão realizada - tanto que não é referenciada a base legal que a permitiria - forçoso incluir as despesas abaixo relacionadas, atinentes a insumos utilizados na fabricação de álcool, na base de cálculo do crédito da não cumulatividade a que tem direito a contribuinte no trimestre aqui examinado:

34. Note-se que, como são comuns às receitas cumulativas e não-cumulativas, aos créditos sobre os insumos reconhecidos neste Voto, analisados neste item, deve ser aplicado o fator de rateio proporcional de que cuida o inciso II, do §8º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Do mesmo modo, os créditos reconhecidos, comuns às receitas no mercado interno e no mercado externo, devem ser rateados proporcionalmente a cada uma destas receitas.

35. No corrente julgamento, foram utilizados ambos os percentuais de rateios constantes dos DACON refeitos pela autoridade fiscal no curso do procedimento fiscal.

Dito isso, nada a reparar na decisão *a quo*.

Do aproveitamento dos montantes compensados a título de CIDE-Combustível para a dedução de débitos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS

A Recorrente sustenta a possibilidade de deduzir o valor da CIDE-Combustíveis **compensada** do valor das contribuições para o PIS e Cofins, nos termos do 8º da Lei 10.336/2001.

Veja-se o referido dispositivo legal:

*Art. 8º. O contribuinte poderá, ainda, deduzir o valor da Cide, **pago** na importação ou na comercialização, no mercado interno, dos valores da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º, até o limite de, respectivamente:*

Noutra direção, a decisão recorrida afirma que o art. 8º da Lei n.º 10.336/2001, ao empregar o vocábulo **pago**, teria restringido a possibilidade de dedução à hipótese específica em que o crédito tributário da CIDE-Combustíveis tenha sido extinto por meio de pagamento, conforme art. 156, I do CTN, tendo sido excluídas todas as demais modalidades de extinção, dentre elas, a compensação, hipótese dos autos.

Ao enfrentar a questão, verifico que este Conselho tem adotado a interpretação de que o legislador empregou o termo **pago** em seu sentido técnico, isto é, referindo-se ao pagamento enquanto a modalidade específica de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, I do CTN. Assim, careceria de previsão legal a dedução de valores relativos à CIDE-Combustíveis que tenham sido objeto de compensação. Confira-se:

CIDE COMBUSTÍVEIS. CONTRIBUIÇÃO PIS E COFINS MEDIANTE DEDUÇÃO DA CIDE PAGA. A Cide paga na importação ou na comercialização no mercado interno pode ser deduzida dos valores da contribuição para o PIS e da Cofins, nos casos e limites fixados na Lei 10.336, de 2001. Compensação e pagamento são espécies distintas do gênero extinção do crédito tributário. Carece de previsão legal a dedução da Cide compensada por força de tutela jurisdicional sem trânsito em julgado. Recurso Voluntário Negado. (Acórdão n.º 3101-000.523, sessão de 29/09/2010, Rel. Conselheira Vanessa Albuquerque Valente)

CIDE. COMPENSAÇÃO. ART. 8º DA LEI Nº 10.336/01. IMPOSSIBILIDADE. A compensação da CIDE com PIS só é possível no caso de efetivo pagamento daquela contribuição. A dedução prevista no art. 8º da Lei nº 10.336/01 é para valores efetivamente pagos e não compensados. (Acórdão n.º 3301-005.182, sessão de 26/09/2018, Rel. Conselheiro Semiramis De Oliveira Duro)

CIDE COMBUSTÍVEIS. DEDUTIBILIDADE. EFETIVO PAGAMENTO. ART. 8º, § 1º DA LEI Nº 10.336/01. Somente parcela efetivamente paga da CIDE sobre combustíveis pode ser deduzida do valor das contribuições para a Cofins relativas ao mesmo período de apuração da Cofins ou a períodos posteriores. Nos termos do disposto no § 1º do art. 8º da Lei 10.336/01 o saldo credor da CIDE pode ser deduzido em períodos

posteriores de apuração da COFINS. (Acórdão n.º 3201-006.187, sessão de 21 de novembro de 2019. Rel. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira).

Nesse mesmo sentido foi decidido por esta Turma na sessão de 16 de dezembro de 2019:

Acórdão n.º 3401-007.158 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Relator Carlos Henrique de Seixas Pantarolli:

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

Período de apuração: 30/09/2002 a 30/09/2003 COFINS. BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, §1º DA LEI Nº 9.718/98.

INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF. AFASTAMENTO PELO ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

O §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, devendo ser afastada pelo órgão julgador administrativo a aplicação do dispositivo na determinação da base de cálculo da contribuição.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VENDAS REALIZADAS POR COOPERATIVA. INCLUSÃO. ART. 66 DA LEI Nº 9.430/96. VALORES RECOLHIDOS PELA COOPERATIVA. DEDUÇÃO DO SALDO A PAGAR.

As vendas realizadas por meio de cooperativas devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição apurada pela cooperativa, deduzindo-se do saldo a pagar os valores recolhidos pela cooperativa nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430/96.

CIDE. COMPENSAÇÃO. ART. 8º DA LEI Nº 10.336/01. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A dedução prevista no art. 8º da Lei nº 10.336/01 se aplica somente aos valores de CIDE efetivamente pagos, excluindo-se todas as demais modalidades de extinção do crédito tributário, como a compensação.

Nestes termos, filio-me à posição delineada pelos julgados acima transcritos, por entender que inexistente razão suficiente para que se confira a interpretação extensiva ao vocábulo **pago** que pretende a Recorrente, considerando que o mesmo encontra sentido técnico bem delineado no âmbito do Direito Tributário, remetendo-se ao pagamento, enquanto modalidade de extinção do crédito tributário com previsão no art. 156, I do CTN, não se justificando, na hipótese presente, ante a ausência de qualquer indício substancial de emprego genérico ou a técnico do termo, que o intérprete da norma se lance para além do que contém o próprio texto legal.

Ante o exposto, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego