



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.903552/2010-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.585 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2021
Recorrente ANDRADE AÇÚCAR E ÁLCOOL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

COMBUSTÍVEIS. CANA-DE-AÇÚCAR. PRODUÇÃO AGRÍCOLA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar, matéria-prima utilizada na fabricação dos produtos industrializados sujeitos à tributação da contribuição pelo regime não cumulativo, dão direito ao desconto de créditos da contribuição, passíveis de dedução do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

ADUBOS. FERTILIZANTES. CALCÁRIO. DEFENSIVOS AGROPECUÁRIOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com herbicidas, adubos, uréia, nitrato, glifosato, pilarfato, ácido húmido, e krista cana, utilizados na exploração da cana-de-açúcar, não dão direito ao desconto de créditos da contribuição, passíveis de dedução do valor calculado sobre o faturamento, pelo fato de que, nas suas aquisições, não houve pagamento da contribuição, uma vez que suas vendas estão sujeitas à alíquota 0 (zero).

PRODUTOS QUÍMICOS. ATIVIDADE ECONÔMICA. ESSENCIAIS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com os produtos químicos: cloro líquido, naturalizador, fosfato, sulfito, nesguard, polímero para filtro prensa, hipoclorito de cálcio, eletrodo e polímero catiônico, utilizados no funcionamento e manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção, bem como tratamento de água e esgotos do parque industrial são essenciais ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte e, portanto, se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e dão direito a créditos.

FRETES. TRANSPORTE. CANA-DE-AÇÚCAR. PRODUÇÃO PRÓPRIA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos incorridos com fretes para o transporte da cana-de-açúcar da lavoura para a indústria integram o custo da matéria-prima dos produtos fabricados e

vendidos e dão direito ao desconto de créditos da contribuição nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002.

MELO RESIDUAL. PRODUÇÃO DE ÁLCOOL. SERVIÇOS. INDUSTRIALIZAÇÃO. TERCEIROS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com a industrialização de mel residual contratados com terceiros não dão direito ao desconto de créditos, para a produção de álcool carburante não dão direito ao desconto de créditos da contribuição pelo fato de o produto industrializado estar sujeito ao regime cumulativo e ainda o contribuinte não ter provado mediante documentação hábil, nota fiscal de prestação de serviços e contrato de prestação de serviços que o álcool industrializado não foi carburante.

MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos das mercadorias adquiridas com o fim de exportação não dão direito à empresa exportadora de descontar créditos sobre os custos de suas aquisições; o desconto de créditos sobre tais operações é vedado expressamente por lei.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AQUISIÇÃO.

Por força do disposto no disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, essa decisão do STF no julgamento do RE nº 599.316/SC, com repercussão geral, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. INCLUSÃO NO CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

Consoante decisão do STF no julgamento do RE nº 627.815/PR, com repercussão geral, as variações cambiais ativas decorrentes de liquidação de contrato de câmbio de exportação de mercadorias integram o total destas receitas e, portanto, devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional para a apuração dos créditos descontados dos custos/despesas vinculados ao mercado externo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Reconhecida pelo julgador ser prescindível ao julgamento a baixa dos autos, em diligência, à unidade de origem, rejeita-se o pedido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para

reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: 1) combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar; 2) produtos químicos: cloro líquido, naturalizador, fosfato, sulfato, nesguard, polímero para filtro prensa, hipoclorito de cálcio, eletrodo e polímero catiônico; 3) fretes no transporte de cana-de-açúcar de produção própria; 4) encargos de depreciação dos bens discriminados na planilha “Depreciação – Utilização no Processo Produtivo – Outubro/2005, Novembro/2005 e Dezembro/2005, às fls. 266/276, com exceção dos seguintes bens/rubricas: 73, Relógio de Ponto, NF 457, Gerência Agrícola; 4572, Gol Especial, NF 109863, Supervisão; 4573, Gol Especial, NF 109864, Supervisão; 4574, Gol Especial, NF 93996, Supervisão; 4575, Gol Especial, NF 93995, Supervisão; 4576, Gol Especial, NF 117515, Apoio Mecanização, em todo o trimestre; e, bens/rubrica: 4611, Posto, Ordem Inv 300.006.333 03, Posto de Combustível; e 4611, Posto, Ordem Investimento 300.006.338, Posto de Combustível, em dezembro/2005; 5) bem como reconhecer o direito de incluir os valores das variações cambiais ativas decorrentes de contrato de câmbio de exportação de mercadorias no valor total das receitas de exportação.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG que julgou improcedente a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que homologou em parte as Declarações de Compensação (Dcomp), objeto deste processo administrativo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto/SP reconheceu parcialmente o direito do contribuinte ao ressarcimento pleiteado e, conseqüentemente, homologou as Dcomp até o limite do crédito reconhecido, conforme Despacho Decisório às fls. 549.

Inconformada com a homologação parcial das Dcomp, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando em síntese: 1) em preliminar a nulidade do despacho decisório, sob os argumentos de: 1.1) a indevida apuração dos créditos por amostragem e ausência de demonstrativo do fato gerador; 1.2) presunção ilegal quanto à finalidade do álcool exportado; 1.3) divergência apontada pela Fiscalização entre o valor do crédito pleiteado no PER/Dcomp e o apurado pelo contribuinte; e, 2) no mérito, a improcedência das glosas de créditos dos créditos sobre aquisições de: 2.1) insumos – bens utilizados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar; 2.2) mercadorias diversas utilizadas no plantio da cana-de-açúcar; 2.3) combustíveis utilizados no plantio e transporte da cana-de-açúcar; 2.4) mercadorias não aplicadas diretamente no sistema de produção; 2.5) serviços presumidamente vinculados exclusivamente à produção de álcool carburante; 2.6) serviço de transporte – fretes; e, 3) glosa sobre depreciação de máquinas e equipamentos; 4) glosa sobre aquisição de mercadoria

adquirida com o fim específico de exportação; 5) defendeu a inclusão dos valores da variação cambial ativa, vinculados à exportação, no valor da receita de exportação, para apuração do coeficiente de cálculo dos créditos do mercado externo.

Analizada a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente, conforme Acórdão nº 02-61.293, às fls. 712/744, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

PROCEDIMENTO POR AMOSTRAGEM. PRESUNÇÃO. DESCABIMENTO.

A escolha do critério para proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa. O termo “por amostragem” apenas ressalva que não foram verificadas todas as operações realizadas pelo contribuinte, não implicando em presunção por parte da auditoria. Não cabe falar em presunção quando há nos autos provas suficientes e concretas dos fatos apurados.

DESPACHO DECISÓRIO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito constitucional do contraditório e ampla defesa, ao demonstrar o sujeito passivo, em sua manifestação de inconformidade, o pleno conhecimento em relação às razões que levaram à não homologação da compensação pretendida.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE. PRESUNÇÃO DA FINALIDADE. DESCABIMENTO.

Tendo a autoridade fiscal se baseado na documentação exibida pela própria contribuinte durante o procedimento fiscal, não há que se falar em presunção da finalidade do álcool exportado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS não-cumulativo e da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação do PIS e da Cofins devidos sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FRETES. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Os dispêndios com a aquisição de combustíveis utilizados em máquinas, equipamentos e veículos empregados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar, assim como fretes e transporte dessa cana-de-açúcar não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art.3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, como dispêndios com insumos da industrialização do açúcar e do álcool.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIACÃO.

Com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, somente poderão ser aproveitados os créditos dos encargos de depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004. Assim, tendo em vista que a data de aquisição do bem do ativo imobilizado, assim como a sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços é condição expressa em lei para que se possa apropriar os respectivos créditos, a comprovação desses elementos se faz necessária.

CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTACÃO. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTACÃO.

É vedada a utilização de créditos vinculados à receita de exportação, no caso de produtos adquiridos com fim específico de exportação. A empresa comercial exportadora possui sua constituição regida pela mesma legislação utilizada na abertura de qualquer empresa comercial ou industrial para operar no mercado interno, sem nenhuma exigência quanto a sua natureza, capital social ou registro especial.

COMPLEMENTO DE PREÇOS. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA FINANCEIRA.

As variações monetárias ativas em função da taxa de câmbio são consideradas receitas financeiras.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, requerendo a sua reforma para que se reconheça o seu direito ao ressarcimento/compensação do crédito financeiro declarado/compensado e, conseqüentemente, a homologada integral das Dcomp, alegando, em síntese: 1) em preliminar, a necessidade de revisão do acórdão recorrido; no PER/Dcomp indicou crédito total de R\$489.209,28, sendo R\$130.420,75 referentes a outubro, R\$231.539,08 a novembro e R\$132.208,92 a dezembro; contudo, tais valores não corresponderiam aos indicados na memória de cálculo originalmente apresentadas; e, 2) no mérito, que tem direito de descontar créditos sobre: 1) aquisições de bens utilizados na produção agrícola da cana-de-açúcar: combustíveis, herbicidas, adubos, uréia, nitrato, glifosato, pilarfato, ácido húmico, e krista cana; 2) produtos químicos utilizados no processo produtivo, mas que não entram em contato direto com os produtos finais, cloro líquido, naturalizados, fosfato, sulfato, nesguard, polímero para filtro prensa, hipoclorito de cálcio, eletrodo e polímero catiônico; 3) fretes no transporte de cana-de-açúcar de produção própria e de outras mercadorias; em relação a estes dois itens, invocou o princípio da não cumulatividade das contribuições e que tais bens e serviços são essenciais ao desenvolvimento de sua atividade econômica; 4) industrialização de mel residual por terceiro para produção de álcool carburante (suposição); segundo seu entendimento, a Fiscalização presumiu que o álcool exportado era carburante, mas ao contrário do seu entendimento, foi exportado sob a rubrica “outros fins”; 5) aquisições de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação, a limitação ao desconto sobre tais aquisições se fundamenta em dois critérios; i) a qualificação da empresa vendedora como comercial exportadora; e, ii) a aquisição com o fim específico de exportação; contudo a recorrente não se enquadra em nenhum desses requisitos, sequer possui em seu objeto social a atividade de empresa comercial exportadora; 6) depreciação de bens do ativo imobilizado, utilizados na produção; alegou que todos os bens são empregados diretamente no seu processo produtivo, sendo irrelevante a data em que foram adquiridos; o direito não pode ser limitado aos bens adquiridos depois de maio de 2004, esta limitação temporal é ilegal e fere o princípio da não cumulatividade; 7) complemento de receita de exportação; defende o direito de incluir na receita de exportação os valores da variação cambial ativa, decorrentes das exportações, tendo em vista que, de fato, correspondem a receitas de exportação e não financeiras, inclusive, esse é o entendimento do STF no julgamento do RE

627.715, ao final, requereu a realização de diligência e a juntada de documentos suplementares para comprovar seu direito e a regularidade da compensação efetuada e, ainda, a intimação do subscritor do recurso voluntário da data do seu julgamento.

Em síntese, é o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O recurso voluntário interposto pela recorrente atende aos requisitos do artigo 67 do Anexo II do RICARF; assim dele conheço.

I) Preliminares.

Quanto à suscitada preliminar da necessidade de revisão do crédito financeiro (ressarcimento) declarado no PER/Dcomp, não cabe às Turmas de Julgamento do CARF a revisão de pedido de ressarcimento/compensação.

A título de esclarecimento, destacamos que a Fiscalização, na análise do direito do contribuinte ao ressarcimento pleiteado/compensado, leva em conta o valor do crédito financeiro declarado/compensado no PER/Dcomp. Assim, o fato de os autos terem sido instruídos com memória de cálculo, elaborada pelo próprio contribuinte, com valores errados não traz prejuízo algum na apuração do quantum a que tem direito.

Em relação ao pedido de diligência, o Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 16, § 1º, estabelece que se considera não formulado o pedido que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do artigo 16, desse mesmo decreto. Neste caso, a recorrente não indicou os motivos que a justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados.

Já quanto ao requerimento genérico de juntada de documentos, segundo o § 4º daquele artigo, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrado um dos eventos elencados nas “a”, “b” e “c”, do referido parágrafo. Também, essa exigência não foi atendida.

E finalmente, quanto à intimação do patrono da data do julgamento do recurso voluntário, inexistente previsão legal. Segundo o art. 127 do CTN, as intimações devem ser enviadas para o domicílio tributário eleito pelo contribuinte. Considera-se domicílio tributário eleito, o endereço fornecido à RFB para fins cadastrais.

Assim, rejeitos os todos esses pedidos.

II) Mérito.

As matérias opostas nesta fase recursal abrangem o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: 1) bens utilizados na produção da cana-de-açúcar: combustíveis, herbicidas, adubos, uréia, nitrato, glifosato, pilarfato, ácido húmico, e krista cana; 2) produtos químicos utilizados no processo produtivo, mas que não entram em contato direto com os produtos finais, cloro líquido, naturalizados, fosfato, sulfato, nesguard, polímero para filtro prensa, hipoclorito de cálcio, eletrodo e polímero catiônico; 3) frete no transporte de cana-de-açúcar de produção própria e de outras mercadorias; 4) serviços de industrialização de mel residual; 5) aquisições de mercadorias recebidas com o fim específico de

exportação; 6) depreciação de bens do ativo imobilizado; e, 7) inclusão dos valores da variação cambial ativa na receita de exportação.

A Lei nº 10.637/2002 que instituiu regime não cumulativo para o PIS, vigente à época dos fatos geradores, objetos do PER/Dcomp em discussão, assim dispunha, quanto ao desconto de créditos desta contribuição:

-Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...);

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

(...).

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...);

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

(...).

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...);

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 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;

(...).

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

(...).

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...).

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Segundo os dispositivos citados e transcritos, as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e/ ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda, geram créditos da contribuição.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

Em face do entendimento do STJ, no referido REsp, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial com produção verticalizada que tem como atividades econômicas, dentre outras, a produção e comercialização por conta própria ou de terceiros, de açúcar e álcool, a exploração agrícola e pecuária em geral, em terras próprias e de terceiros.

Assim, considerando os dispositivos legais citados e transcritos anteriormente, a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR e a nota da PGFN e, ainda, a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, no período objeto do PER/Dcomp em discussão, passemos à análise de cada uma das matérias opostas nesta fase recursal.

1) Custos/despesas incorridos com bens utilizados no plantio da cana-de-açúcar

No recurso voluntário, a recorrente informou e impugnou a glosa dos créditos descontados sobre os custos incorridos com combustíveis, herbicidas, adubos, uréia, nitrato, glifosato, pilarfato, ácido húmico, e kresta cana, sob a alegação de que foram utilizados no plantio da cana-de-açúcar e no processo produtivo agrícola.

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, citado e transcrito anteriormente, prevê o desconto de créditos sobre os custos dos bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo da pessoa jurídica; já o inciso II do § 2º, desse mesmo artigo, veda o desconto de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Assim, de conformidade com os referidos dispositivos legais e levando-se em conta o conceito de insumos, para efeitos de desconto da contribuição, dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e, ainda, as atividades econômicas desenvolvida pelo contribuinte, a glosa dos créditos sobre os custos com combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar (custeio agrícola) deve ser revertida.

Já em relação ao desconto dos créditos sobre herbicidas, adubos, uréia, nitrato, glifosato, pilarfato, ácido húmico, e krita cana, a glosa deve ser mantida, em face do disposto no inciso II do § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, citados e transcritos anteriormente, tendo em vista que nas suas aquisições não houve o pagamento da contribuição.

A Lei nº 10.925/2004, reduziu a 0 (zero) as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes nas operações de vendas dos referidos insumos, a partir de 1º de agosto de 2004, assim dispondo:

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)

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

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;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

2) produtos químicos utilizados no processo produtivo, mas que não entram em contato direto com os produtos finais

A recorrente defende o direito de aproveitar créditos sobre os produtos químicos seguintes: cloro líquido, naturalizador, fosfato, sulfato, nesguard, polímero para filtro prensa, hipoclorito de cálcio, eletrodo e polímero catiônico, sob o argumento de que são usados nas máquinas e equipamentos utilizadas na industrialização da cana-de-açúcar para a produção de açúcar e álcool.

De acordo o Relatório Fiscal, parte integrante do despacho decisório, o cloro líquido é utilizado no resfriamento dos mancais da moenda da cana-de-açúcar, resfriamento dos trocadores de calor do gerador e radiador, saída da água da estação de tratamento de esgoto e têm função sanitizante de proteção da água contra algas, micro-organismos que podem causar doenças e oxidar matéria orgânica; o naturalizador, o fosfato, o sulfato e nesguard são utilizados nas caldeiras de geração de vapor; o polímero prensa atua no processo de lodo tipo prensa como coagulante e floculante do lodo proveniente do caldo decantado; o hipoclorito de cálcio é usado no tratamento de água e de esgoto; o eletrodo é aplicado nos rolos da moenda durante a safra de

cana-de-açúcar; e o polímero catiônico é utilizado no tratamento água, atuando como coagulante, floculante e auxiliar de coagulação no tratamento de água.

Levando-se em conta a atividade desenvolvida pelo contribuinte, os custos incorridos estes produtos químicos se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.332.170/PR

Assim, a glosa dos créditos sobre tais produtos deve ser revertida.

3) Frete no transporte de cana própria e outras de mercadorias (transporte interno)

A recorrente reclama direito ao desconto de créditos sobre os fretes incorridos com o transporte da cana-de-açúcar das lavoura para a indústria e também no transporte de outras mercadorias.

Os custos com fretes para o transporte da cana-de-açúcar integra o custo da matéria prima dos produtos industrializados e vendidos (açúcar, álcool, etc.) e, portanto, dão direito ao desconto de créditos, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002.

Dessa forma, a glosa dos créditos sobre tais fretes deve ser revertida.

Já em relação ao frete para o transporte de outras mercadorias, a recorrente não as identificou, ou seja, não informou espécie e natureza. Assim, não há elementos que permitam enquadrá-las no conceito de insumos, seja nos termos do inciso II do referido artigo 3º, seja na definição do STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, a glosa sobre o frete de outras mercadorias deve ser mantida.

4) Glosa de créditos supostamente vinculados à industrialização de álcool carburante

A recorrente alega que a Fiscalização presumiu que o álcool exportado era carburante e, portanto, não estava sujeito ao regime não cumulativo e, consequentemente, não daria direito a descontar créditos.

Conforme demonstrados no Relatório Fiscal, a produção e a comercialização de álcool carburante, no período dos fatos geradores objeto do PER/Dcomp em discussão, estavam sujeitas ao pagamento da contribuição pelo regime cumulativo, conforme consta do artigo 8º, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 10.637/2002, c/c o artigo 1º, § 3º, inciso IV, desta mesma lei.

Ainda segundo o disposto no § 7º do art. 3º, daquela lei, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

A recorrente alegou que não se trata da industrialização de álcool carburante, mas sim de álcool com outros fins.

Intimado a comprovar a natureza dos serviços de industrialização contratados com a empresa Usina da Barra Açúcar e Álcool, o contribuinte informou por meio da resposta à intimação às fls. 230/232 que se tratava de industrialização de mel residual para a produção de álcool, sem contudo, apresentar cópia da nota fiscal de prestação de serviços e do contrato de serviços com empresa Usina da Barra Açúcar e Álcool.

A cópia do Demonstrativo de Apuração do PIS do 3º trimestre/2005, objeto do PER/Dcomp em discussão, às fls. 210 (outubro), às fls. 213 (novembro), e à fls. 216 (dezembro) comprova que naquele trimestre não houve vendas de álcool com outros fins.

Nos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado é do requerente e não do Fisco.

A Lei nº 13.105, de 16/03/2015 (Novo Código de Processo Civil), assim dispõe, quanto às provas:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

(...).

Também, a Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regulamenta o processo administrativo, determina:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

Caberia ao contribuinte ter apresentado a cópia da nota fiscal do serviço de industrialização e a cópia do contrato de prestação de tais serviços. Contudo, ao atender à intimação não apresentou cópia de nenhum desses documentos.

Dessa forma, a glosa dos créditos descontados sobre os serviços de industrialização de mel residual para a produção de álcool deve ser mantida.

A título de esclarecimento, em quatro outros processos desse mesmo contribuinte, 13854.000163/2005-14; 13854.000087/2005-39; 13854.000162/2005-61; e, 13854.000086/2005-94, alegou que produziu e exportou um grande volume álcool para outro fins, ou seja, não carburante. Contudo, a documentação que instruiu esses processos, notas fiscais e contratos, comprovou que todas as exportações foram de álcool carburante.

5) Mercadorias adquiridas com finalidade específica de exportação

As mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, tanto pelas Trading Companies e Empresas Comerciais Exportadoras, como outras empresas que exportam mercadorias, ainda que eventualmente, não dão direito a estas empresas de descontar créditos sobre tais aquisições, tendo em vista que o direito de descontar créditos é da empresa industrial que as produziu e as vendeu no mercado interno com aquele fim específico.

Segundo o artigo 6º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, a Cofins não incidirá sobre as receitas de vendas de mercadoria para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Já o § 1º, incisos I e II, prevê que a pessoa jurídica produtora/vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do artigo 3º, dessa mesma lei, para dedução do valor da contribuição e, se apurar saldo credor, este poderá ser objeto de Per/Dcomp. Consta expressamente do § 4º que o direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa exportadora.

Consta expressamente do artigo 9º daquela lei, que a empresa exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal

pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora.

O direito de descontar os créditos de insumos vinculados à exportação da mercadoria produzida e exportada de forma indireta é do produtor, independentemente, se a exportação se deu via Trading Company, Comercial Exportadora ou outra empresa. O que importa é a exportação da mercadoria.

Assim, mantem-se a glosa dos créditos descontados sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

6) Depreciação de bens do ativo imobilizado;

A recorrente defende a reversão das glosas dos créditos sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, sob os argumentos de que todos os bens são utilizados no seu processo produtivo e que independentemente de terem sido adquiridos antes ou depois de 30/04/2004, faz jus aos créditos.

O direito de descontar créditos da contribuição sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, utilizados no processo de produção dos bens fabricados e vendidos, foi inicialmente previsto no inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, c/c o disposto no inciso III do § 2º, deste mesmo artigo, todos transcritos anteriormente, sem quaisquer limitações de tempo.

Posteriormente, em 30/04/2004, foi aprovada e publicada a Lei nº 10.865/2004, dispondo sobre o PIS/Pasep e sobre a Cofins, vedando o desconto de créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, adquiridos até 30/04/2004, assim dispondo:

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

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

(...).

No entanto, em decisão recentíssima, no RE nº 519.316/SC, transitada em julgado em 20/04/2021, com repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o artigo 31, caput, dessa lei, é inconstitucional, conforme ementa reproduzida a seguir:

PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO – LIMITAÇÃO – LEI Nº 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação temporal do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa.

Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adoto essa decisão do STF para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação das bens utilizados na produção na produção da cana-de-açúcar, discriminados na planilha **“Depreciação – Utilização no Processo Produtivo – Outubro/2005, Novembro/2005 e Dezembro/2005**, às fls. 266/276, com exceção dos seguintes bens/rubricas: 73, Relógio de Ponto, NF 457, Gerência Agrícola; 4572, Gol Especial, NF 109863, Supervisão; 4573, Gol Especial, NF 109864, Supervisão; 4574, Gol Especial, NF 93996, Supervisão; 4575, Gol Especial, NF 93995, Supervisão; 4576, Gol Especial, NF 117515, Apoio Mecanização, em todo o trimestre; e, bens/rubrica: 4611, Posto, Ordem Inv 300.006.333 03, Posto de Combustível; e 4611, Posto, Ordem Investimento 300.006.338, Posto de Combustível, em dezembro/2005.

7) Inclusão dos valores da variação cambial ativa na receita de exportação

A inclusão de receitas decorrentes de variação cambial ativa, decorrentes de liquidação de contrato de câmbio de exportação de mercadorias, já foi objeto de apreciação e julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nos termos da decisão proferida no RE nº 627.815/PR, com repercussão geral, reconhecendo o direito de o exportador incluir tais receitas no total das receitas de exportação, para efeitos tributários, conforme ementa reproduzida a seguir:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, essa decisão do STF para reconhecer o direito de o contribuinte incluir no total das receitas de exportação, as variações cambiais ativas decorrentes da liquidação de contratos de câmbio de exportação de mercadorias.

Em face do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: 1) combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar; 2) produtos químicos: cloro líquido, naturalizador, fosfato, sulfato, nesguard, polímero para filtro prensa, hipoclorito de cálcio, eletrodo e polímero catiônico; 3) fretes no transporte de cana-de-açúcar de produção própria; 4) encargos de depreciação dos bens discriminados na planilha **“Depreciação – Utilização no Processo Produtivo – Outubro/2005, Novembro/2005 e Dezembro/2005**, às fls. 266/276, **com exceção dos seguintes bens/rubricas:** 73, Relógio de Ponto, NF 457, Gerência Agrícola; 4572, Gol Especial, NF 109863, Supervisão; 4573, Gol Especial, NF 109864, Supervisão; 4574, Gol Especial, NF 93996, Supervisão; 4575, Gol Especial, NF 93995, Supervisão; 4576, Gol Especial, NF 117515, Apoio Mecanização, em todo o trimestre; e, bens/rubrica: 4611, Posto, Ordem Inv 300.006.333 03, Posto de Combustível; e 4611, Posto, Ordem Investimento 300.006.338, Posto de Combustível, em dezembro/2005; 5) bem como reconhecer o direito de incluir os valores das variações cambiais ativas decorrentes de contrato de câmbio de exportação de mercadorias no valor total das receitas de exportação.

Ressaltamos que, na apuração dos créditos, ora reconhecidos, a autoridade administrativa deverá levar em conta que a recorrente produz mercadorias sujeitas ao regime não cumulativo (açúcar) e ao regime cumulativo (álcool carburante), assim o rateio proporcional deverá ser feito de conformidade com o disposto nos §§ 7º; 8º; e 9º da Lei nº 10.637/2002.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes