



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10850.723450/2011-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-008.263 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** BUNGE AÇUCAR E BIOENERGIA S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 31/10/2004

PER/DCOMP. PRAZO DE DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO.  
INAPLICABILIDADE.

As regras de decadência para a efetivação do lançamento tributário (art. 150, § 4º e art. 173, ambos do CTN) não se aplicam à análise administrativa que visa apurar a liquidez e certeza do crédito solicitado em pedido de restituição do contribuinte. Em se tratando de tributo não cumulativo, o exame compreende os créditos e os débitos gerados nos períodos a que se refere o pedido, podendo a autoridade fiscal reconstituir, com o propósito de atestar a autenticidade, ou não, do pedido, a apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente substituto), Larissa Nunes Girard (Suplente Convocada), Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Ausente o conselheiro Corinto Oliveira Machado.

### **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

*Trata o presente processo de Pedido de Restituição e Declarações de Compensação de crédito de Contribuição para o PIS/Pasep, referente a pagamento efetuado indevidamente ou ao maior no período de apuração outubro de 2004, no valor de R\$*

56.224,87, transmitidos através do PER nº 30575.64434.291009.1.2.04-6165 e das Dcomps nº 18090.90878.140205.1.3.04-4914 e 27935.16009.090310.1.3.04-4182.

Após várias intimações, a DRF São José do Rio Preto proferiu Relatório Fiscal de fls. 5.518/5.546, abrangendo o período de 09/2004 a 10/2008, através do qual apurou que o contribuinte era denominado Agrotur Agropecuária do Rio Turvo Ltda. e teria apenas atividade agrícola até 30/03/2006, quando teria sido incorporado pela Usina Moema, passando a ter atividade agroindustrial.

O contribuinte teria justificado os pagamentos indevidos pela não apropriação de créditos apurados através de laudo técnico.

A autoridade fiscal constatou as seguintes irregularidades:

#### 1) Receita de Vendas

Entre 04 e 12/2005, teriam sido excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins receitas relacionadas à venda de cana-de-açúcar destinada à fabricação de açúcar, sob a alegação de que as contribuições ficariam suspensas, conforme art. 8º da Lei 10.925/04

Contudo, apenas a partir de 04/04/2006 teria ficado suspensa a exigibilidade do PIS e da Cofins, de acordo com os arts. 8º e 9º, da Lei 10.925/2004 e art. 11, da IN SRF nº 660/2006.

Além disso, o interessado teria declarado a menor a base de cálculo do PIS e da Cofins em 05/2005 e 03/2006.

#### 2) Rateio

A Usina Moema teria adotado o critério de rateio proporcional, com base na receita bruta mensal auferida, para apurar créditos nos mercados interno/externo e nos regimes cumulativo e não-cumulativo.

Contudo, até 30/03/2006, a Usina Moema explorava apenas atividade agrícola, tendo somente receitas submetidas ao regime não cumulativo, integralmente oriundas do mercado interno.

Assim, até 30/03/2006, não deve ser aplicado rateio, sendo que os valores devem ser aproveitados integralmente. Para os períodos posteriores a tal data, foram utilizados os mesmos percentuais de rateio que os calculados pelo contribuinte.

#### 3) Glosa de insumos adquiridos com alíquota zero

De acordo com o § 2º, art. 3º, Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os produtos tributados com alíquota zero, adquiridos pelo contribuinte, não podem gerar crédito.

Tais produtos são defensivos agropecuários, classificados na NCM 38.08, e adubos classificados no Capítulo 31 da TIPI, os quais teriam alíquota zero desde 26/07/2004, conforme art. 1º, inciso II, da Lei 10.925/2004.

Os créditos relacionados com a aquisição de tais insumos foram glosados.

#### 4) Glosa de produtos que não se enquadram como insumo

Para analisar se os produtos adquiridos poderiam ser considerados como insumo, a autoridade fiscal apartou dois momentos:

- Até 31/03/2006, a empresa tinha apenas atividade agrícola, tendo como produto destinado à venda basicamente a cana-de-açúcar;

- Após 31/03/2006, a empresa passou a ser agroindústria e os produtos destinados à venda passaram a ser essencialmente o açúcar e o álcool.

Deste modo, após 31/03/2006, a Usina passou a consumir grande parte da cana-de-açúcar na produção de açúcar e álcool.

De acordo com o conceito de insumo previsto na legislação, os insumos aplicados na produção de cana só poderiam ser deduzidos como crédito em relação à parcela vendida a terceiros.

*Por tal motivo, a autoridade fiscal apurou o percentual de cana consumida pela própria Usina Moema em relação à quantidade total produzida, para apurar o valor dos insumos que seria passível ou não de crédito.*

*Com relação ao combustível, teria sido apartado o consumo na produção de cana (insumos parcialmente glosados) do consumo na usina/indústria (insumos que não forma glosados).*

*5) Glosa de Produtos que não se enquadram no conceito de insumo aplicados em outros centros de custo:*

*A autoridade fiscal verificou o aproveitamento de créditos relacionados à aquisição de produtos aplicados nos centros de custo denominados "compras" e "estação de tratamento de águas", os quais não seriam diretamente empregados na fabricação dos produtos destinados à venda, não se enquadrando como insumos.*

*Com base no Relatório Fiscal, foi proferido o despacho decisório de fls. 5.576/5.580, através do qual a autoridade fiscal expôs que sendo o pagamento efetuado R\$ 156.667,10 e o PIS apurado R\$ 115.940,45, foi reconhecido o direito creditório parcial de R\$ 40.726,65.*

*Cientificado em 07/07/2014, fl. 7.361, o interessado apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 7.363/7.380, em 17/07/2014, para requerer o apensamento e o julgamento conjunto dos presentes autos com os processos de PER/Dcomps de pagamento indevido de PIS e Cofins dos períodos 09/2004 a 11/2008.*

*O contribuinte alegou que os créditos tributários "lançados" pela fiscalização ao reconstituir a escrita do contribuinte estariam decaídos, por decurso de prazo superior a cinco anos.*

*Alegou que como o Fisco não teria revisto a apuração das contribuições no prazo previsto na legislação, restaria impedido de recompor a base de cálculo do PIS e da Cofins.*

*Afirmou que o valor apurado no Dacon estaria extinto por homologação tácita do auto-lançamento e por tal motivo, o crédito tributário acrescido em decorrência da majoração da receita tributável estaria extinto por decadência.*

*O mesmo raciocínio seria aplicável às glosas referentes aos insumos adquiridos com alíquota zero, pois o prazo para a glosa e lançamento de ofício teria expirado em 10/2009.*

*O interessado alegou que a fiscalização não poderia glosar créditos devidamente escriturados, pois a suposta constituição do crédito tributário teria ocorrido somente em 07/2013, com a ciência do Relatório Fiscal.*

*Concluiu, para requerer o provimento de seu recurso, o reconhecimento integral do direito creditório, com a consequente homologação integral das compensações.*

*Requeru também a juntada de documentação adicional, conversão do julgamento em diligência e o endereçamento das intimações ao advogado da empresa.*

A DRJ julgou, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo:

#### CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

*Data do fato gerador: 31/10/2004*

**RECOMPOSIÇÃO BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE CRÉDITOS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE DECADÊNCIA.**

*O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte, nem a recomposição da base de cálculo por exclusões indevidas.*

Irresignada com a decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas alegações de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

### I – Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### II - Mérito

A matéria trazida à discussão não é nova nesta Turma e já foi alvo de julgamento nos processos 10850.721139/2013-66 (acórdão 3302-007.450) e 10850.721466/2013-18 (acórdão 3302-007.468), de relatoria dos i. julgadores Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenbrug Filho, respectivamente, envolvendo o mesmo contribuinte, razão pela qual, peço vênia para adotar suas razões de decidir, alterando, contudo os dados processuais pertinentes ao presente caso, a saber:

*II – DA IMPOSSIBILIDADE DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL PARA MAJORAÇÃO DA RECEITA MEDIANTE A GLOSA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS DE OUTUBRO DE 2004 EM PROCEDIMENTO DE DILIGÊNCIA FINALIZADO EM ABRIL DE 2013 EM VIRTUDE DO TRANSCURSO DO LAPSO DECADENCIAL:*

*Preliminarmente, argumenta a Recorrente com fundamento no § 4º do artigo 150 do CTN, cumulado com artigo 156, inciso V, do mesmo codex, que o crédito tributário resultado da glosa de insumos adquiridos com alíquota zero e gastos outrora não considerados insumos, aproveitados por ela a título de créditos básicos em outubro de 2004, estão absolutamente decaídos, haja vista o transcurso de lapso temporal superior ao quinquênio legalmente previsto entre a data da ocorrência dos fatos geradores e a constituição do crédito tributário, que ocorreu em abril de 2013 com a intimação da Recorrente do encerramento da diligência.*

*Contudo, esse entendimento não merece prosperar.*

*Cumpre lembrar que, como relatado, o presente processo se refere à pedido de compensação (DCOMP), criado em 29.10.09, relativo à competência de outubro de 2005, respaldada no suposto pagamento indevido ou a maior de Cofins – não cumulativa no montante de R\$ 56.6224,87.*

*Os créditos pleiteados são alusivos a insumos empregados no processo produtivo, relativos às contribuições PIS/COFINS, que não teriam sido utilizados nos períodos de apuração respectivos. Nos autos, constam os demonstrativos relacionando os documentos fiscais referentes às aquisições dos insumos cujo crédito foi pleiteado.*

*Após análise da autoridade fiscal dos documentos relacionados pela Contribuinte, bem como auditoria pela mesma efetuada nos períodos respectivos, culminando com a proposição de não aprovação do pedido de compensação, em face das inconsistências verificadas, as quais evidenciam que não ocorreu o indébito fiscal. O despacho decisório, consta a seguinte conclusão:*

*“Tendo em vista que na verificação fiscal não foi constatado pagamento indevido ou a maior no recolhimento da COFINS relativa ao mês de julho de 2005, deduz-se que o interessado não tem direito aos créditos informados nas declarações de compensação e as compensações declaradas devem ser consideradas não homologadas.”*

*A ciência do despacho se deu em 07.07.2014, antes de transcorridos os cinco anos da transmissão dos PER/DCOMP. Não há, pois, falar em decadência.*

*Irrepreensível, neste aspecto, o posicionamento do Acórdão recorrido sobre a distinção entre a decadência, regida pelo § 4º, do art. 150, do CTN, e a compensação de que trata a Lei 9.430, art. 74. Como sustentou, com propriedade, o Acórdão recorrido, apesar do procedimento de fiscalização ter sido aberto em 2012 e da norma do § 4º, do art. 150, do CTN dispor que somente poderiam ter sido revistos os lançamentos preliminares efetuados pela própria contribuinte nos 5 (cinco) anos anteriores, a regra em questão está inserida no contexto do procedimento de revisão do lançamento provisório a que se refere o art. 150, do mesmo diploma, ao passo que a resolução do presente pleito se insere no contexto de instituto diverso, embora semelhante, que é o da compensação.*

*O dispositivo do CTN, acima citado, trata do poder jurídico que tem o Fisco de revisar os lançamentos efetuados pelo sujeito passivo, com o propósito de exigir eventual diferença, ou seja, de constituir o crédito tributário nos termos do art. 142 do mesmo diploma legal.*

*Já a compensação é regulada pela Lei 9.430/96, combinada com o art. 168, do CTN. Efetuado o pagamento indevido, o contribuinte tem 5 (cinco) anos, contados da data em que ocorreu o evento, para pleitear a restituição. Esta última norma (direito à repetição) é do CTN. A Lei 9.430/96, regula a forma de restituição, no âmbito dos tributos federais, tendo estabelecido a possibilidade do próprio sujeito passivo auto concretizá-la, mediante compensação. A partir da compensação, o Fisco dispõe do prazo de 5 anos para averiguar a sua licitude. Dentro deste último prazo, se constatar que o valor compensado é indevido, pode efetuar a cobrança. Não se trata de um lançamento tributário propriamente dito, mas da simples e singela cobrança do que fora declarado pelo sujeito passivo e extinto sob condição resolutória da ulterior homologação. Resta indubitável, neste caso, que a autoridade fiscal não só pode como deve verificar todos os períodos compreendidos no pedido de restituição/compensação. É da própria recorrente a informação de que os pedidos de compensação aludem aos exercícios de 2004/2005.*

*Nos tributos não cumulativos, a dedução dos créditos faz parte da norma de incidência, integrando o que os autores chamam de base de incidência. Quando tais tributos são objeto de auditoria, por parte das autoridades fiscais, elas não podem calcular os créditos isoladamente dos débitos, pois o confronto entre ambos é que gera o dever de pagar ou de transferir eventual saldo para o período seguinte. Essa diretriz rege eventual pedido de restituição, mediante o qual o sujeito passivo afirma ter pago tributo a maior que o devido. Para apurar se a pretensão tem, ou não, fundamento legal, a autoridade fiscal encarregada da revisão tem o poder/dever de investigar as atividades do sujeito passivo no contexto da legislação de regência: o fim último é apurar se o valor a restituir está, ou não, de acordo com a legislação.*

*O argumento da recorrente envolveria dissociar, no procedimento de fiscalização dos pedidos de restituição, o débito do crédito. Demais disso implicaria em que, toda vez que o sujeito passivo deixar para pleitear a restituição perto do fim do prazo estabelecido pelo art. 168 do CTN, uma parte do seu pleito já estaria acobertado pelo manto da preclusão do direito do Fisco de constituir eventual crédito tributário.*

*A jurisprudência invocada pela Recorrente é alusiva ao IR e a prejuízos fiscais advindos de exercícios anteriores. É óbvio que se, por exemplo, ao fiscalizar o ano/base de 2010, em 2015, a autoridade fiscal se louva em erro no prejuízo fiscal acumulado, advindo de exercícios anteriores, já atingidos pela preclusão, a alteração do respectivo valor, para fins de cobrança do imposto de 2015, envolve revisão de períodos já atingidos pelo decurso do prazo decadencial.*

*Não é esse, todavia, o caso dos autos. Os pedidos de restituição/compensação encetados pela Recorrente envolvem indêbitos fiscais alusivos aos anos de 2004 a 2008. Nestes termos, a atuação da autoridade fiscal revisora tem que, necessariamente, envolver as atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo nesses períodos, não sendo de*

*mais lembrar que na repetição do indébito o ônus da prova é de quem alega. A rigor caberia ao contribuinte demonstrar, cabalmente, que o imposto então pago foi maior do que o devido, seja por questões atinentes à geração dos débitos pelas vendas, seja por questões atinentes aos créditos derivados das aquisições dos insumos. O certo é que em se tratando de tributo não cumulativo, o valor a pagar, ou a creditar, sempre e necessariamente envolve um e outro, ou seja, os créditos e os débitos incorridos. O montante a pagar é indissolúvel, sempre e necessariamente, do cotejo entre créditos e débitos. A assertiva vale para o imposto eventualmente pago a maior e a restituir/compensar.*

*Descabe, assim, a invocação da jurisprudência trazida à colação, entre outras, alusiva ao IRPJ.*

*Não se pode confundir análise de pedido de restituição/compensação com exigência de crédito tributário de ofício, por iniciativa da autoridade fiscal. O procedimento fiscalizatório, no caso de pedido de restituição, envolve, necessariamente, o exame dos fatos e documentos relativos no suposto indébito fiscal. O objetivo é confirmar se houve, ou não, pagamento indevido ou a maior do que o devido. Em se tratando de tributo sujeito ao princípio da não cumulatividade, isso só é possível mediante a reconstituição da conta gráfica, como feito no presente processo. Quem provocou a atividade fiscalizadora foi a alegação do contribuinte de que pagou imposto indevido, incumbindo-lhe, em princípio, o ônus da prova.*

*Afasto, assim, a prejudicial de decadência.*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo

.