



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.903748/2011-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-002.141 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrente USINA ACUCAREIRA ESTER SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

INSUMOS AGRÍCOLAS. CRÉDITO PRESUMIDO. SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. EFEITOS À PARTIR DE 01.08.2004.

A aquisição de insumos listados no art. 8º da Lei 10.295/2004 com suspensão das contribuições ao PIS e Cofins autoriza a apuração de crédito presumido à partir de 01.08.2004.

AQUISIÇÃO DE INSUMOS AGRÍCOLAS DE PESSOA JURÍDICA NÃO LISTADA NA LEI 10.925/2004. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO.

O art. 8º da Lei 10.925/2004 elenca expressamente quais as hipóteses em que a aquisição de insumos agrícolas sujeitam-se à apuração de crédito presumido. Aquisições de insumos de pessoa jurídica que exerça atividade não listada na Lei não autoriza a apuração do crédito presumido.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova incumbe àquele que do direito se aproveita. Para comprovação da certeza e liquidez do montante do crédito vindicado, incumbe ao contribuinte trazer aos autos provas idôneas que demonstrem sua existência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a vigência do benefício da suspensão de que trata o art. 9º da Lei 10.925/2004 a partir de 1º de agosto de 2004.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente
(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Lara Moura Franco Eduardo e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Trata-se de manifestação de inconformidade (fls. 2 a 8) apresentada pela empresa acima qualificada, empresa agroindustrial produtora de açúcar, álcool e outros produtos, sediada no Estado de São Paulo, contra o Despacho Decisório Eletrônico de n.º de Rastreamento 019135438, de fl. 73, datado de 01/03/2012, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Limeira - SP, que deferiu parcialmente o crédito pleiteado no Pedido Eletrônico de Ressarcimento da Cofins Não Cumulativa – Exportação, relativo ao 2º Trimestre de 2006, formalizado no Pedido Eletrônico de Ressarcimento - PER n.º 03344.16228.291106.1.1.09-6704 (fls. 65 a 68).

Por meio deste pedido a empresa pleiteou o ressarcimento da importância de R\$ 212.874,02 e, em seguida, compensou débito de igual valor de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Estimativa Mensal, por meio da Declaração de Compensação – DComp de n.º 01834.63601.291106.1.3.09-6432, de fls 69 a 72.

A DComp acima citada, entretanto, foi homologada apenas parcialmente, por meio do Despacho Decisório de fl. 73, proferido pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária – Seort da DRF de Limeira-SP, até o limite do crédito reconhecido, no valor de R\$ 203.225,07, haja vista que, submetida a ação fiscal, a empresa sofreu glosa de créditos vinculados às receitas de exportação, no montante de R\$ 9.648,95, no referido trimestre.

A fundamentação das glosas de créditos consta no Relatório da Ação Fiscal de fls. 36 a 62, disponibilizado ao contribuinte em conjunto com o despacho decisório acima referido e a exigência para pagar a diferença do débito não extinto por meio da citada DComp.

A requerente foi cientificada do despacho decisório, por via postal, em 16/03/2012, conforme Aviso de Recebimento de fl. 76 e, em 13/04/2012, apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 2 a 8), contestando os motivos das glosas, nos termos a seguir sintetizados.

Sustenta a manifestante que as empresas: Empreiteira e Transportadora Felix Ltda. CNPJ/MF n.º 64.664.931/0001-77; Paraju S/A, CNPJ/MF n.º 03.734.842/0001-65 e Bertol Participações Ltda, CNPJ/MF n.º 07.513.069/0001-68, exerceriam atividades agropecuária ou de cooperativa de produção agropecuária, o que permitiria à adquirente (Usina Açucareira Ester S/A) proceder à apuração de crédito presumido quando da aquisição de tais empresas do insumo cana-de-açúcar, nos termos da Lei n.º 10.925, de 2004, art. 8º, § 1º, inciso III.

Alega que, ainda que as referidas empresas fornecedoras do insumo cana-de-açúcar não tenham promovido, em seus respectivos cadastros fiscais (CNPJ), a atualização de seus objetos sociais, para inserir os códigos adequados do CNAE – Código Nacional de Atividade Econômica, deve a autoridade fiscal pautar-se pela verdade dos fatos ou Verdade Real, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. Cita jurisprudência, nesse sentido, do Superior Tribunal de Justiça.

Colaciona, às fls. 19 a 32, fichas cadastrais das empresas Empreiteira e Transportadora Felix Ltda. e Bertol Participações Ltda. e ata de reunião de transformação da empresa Paraju S/A, registradas na Junta Comercial do Estado de São Paulo.

A manifestante combate, ainda, a acusação da fiscalização de que teria utilizado as mesmas notas fiscais para apurar créditos relativos a bens utilizados como insumos e, ao mesmo tempo, apurar créditos presumidos da atividade agroindustrial. Afirma que, quando da análise das planilhas apresentadas pela empresa, no curso da ação fiscal, a fiscalização não percebeu que as notas fiscais foram, de fato, utilizadas na apuração de créditos decorrentes da aquisição de insumos para produção do álcool (créditos normais ou ordinários) e também na apuração de créditos presumidos vinculados à produção do açúcar (produto destinado à alimentação humana), mas, em cada caso, o valor total de cada nota fiscal foi rateado em função do percentual de participação na produção de ambos produtos.

Para demonstrar que a utilização das notas fiscais em discussão, na apuração dos créditos, ocorreu de forma proporcional à quantidade produzida do álcool e do açúcar, a manifestante apresentou às fls. 33 a 35 dos autos, planilhas demonstrativas do rateio do valor das notas fiscais, segundo as quais foram apropriadas às linhas “Bens Utilizados como Insumos” e “Crédito Presumido – Atividade Agroindustrial” do Demonstrativo de Apuração das Contribuições – Dacon, para os meses de abril, maio e junho de 2006.

Contestadas as glosas promovidas pela fiscalização, a impugnante requer o cancelamento destas e, alfim, o deferimento do pedido de ressarcimento pelo valor integralmente requerido e a compensação integral do débito objeto da Declaração de Compensação.

A 4ª Turma da DRJ de Fortaleza julgou totalmente improcedente a manifestação de inconformidade mantendo as glosas de apuração de crédito presumido nas aquisições de insumos anteriores à 04/04/2006; glosas pela natureza das pessoas jurídicas fornecedoras de insumos e pela manutenção do cálculo apurado pela fiscalização excluindo os valores das notas fiscais sujeitas ao crédito ordinário das contribuições ao PIS e Cofins.

Devidamente cientificada da decisão, a Recorrente socorre-se a este Conselho por meio do presente Recurso Voluntário, no qual repisa as alegações articuladas na manifestação de inconformidade. Pede pelo provimento do recurso.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

1 Dos créditos presumidos na aquisição de cana-de-açúcar

Para que se apure a existência de crédito apto a ser pleiteado em PER/DCOMP, há de se avaliar a disciplina legal dos créditos presumidos nas operações de aquisição de cana-de-açúcar e o contexto fático alegado no presente Apelo. A Recorrente alega que adquire cana-de-açúcar de pessoas físicas, que lhe serve de *insumo* para produção de açúcar destinado à venda no mercado externo.

A disciplina legal da presunção de créditos na agroindústria encontra arrimo no art. 8º da Lei 10.925/2004:

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 nºs 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.

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei; - gn.

A regra insculpida nos arts. 8º e 9º da Lei 10.925/2004, cuja vigência é determinada pelo art. 17, III, autoriza os produtores de mercadorias cujos NCMs são taxativamente listados no caput do art. 8º a apurar crédito presumido na aquisição de insumos.

O relatório fiscal às e-fls. 36/62, ao apreciar o direito creditório vindicado no PER/Dcomp em debate, atesta que a Recorrente é produtora de açúcar de cana e melaço de cana,

ambos na posição 17 do código NCM, destinados à alimentação humana. Portanto, atendido o requisito legal para a apuração do crédito presumido pleiteado conforme art. 8º da Lei 10.925/2004.

Insta destacar o que versa o item 4.1.2.1 do relatório fiscal quando afirma que a Recorrente não faz jus ao crédito presumido antes de 03/04/2006 por entender ser este o marco temporal que estabeleceu a suspensão das contribuições ao PIS e Cofins aos fornecedores de cana-de-açúcar (posição 12.12 do código NCM), a saber:

4.1.2 – O Sujeito Passivo utiliza a cana de açúcar como insumos (NCM – 1212.99.90), quando adquiridas de pessoas físicas e/ou de pessoas jurídicas que exerça a atividade de agropecuária e/ou de cooperativas de produção agropecuária, cujo produto final será destinado, em parte, a alimentação humana (produção de açúcar), o que lhes dá direito a crédito presumido das referidas contribuições, nos termos da Lei nº 10.925 de 23/07/2004, Artigo 8º, Parágrafo 1º, Inciso III.

4.1.2.1 – Observa-se que, quando o fornecedor for pessoa jurídica:- a) até 03/04/2006 não tem direito ao crédito presumido porque não há a suspensão da exigibilidade da contribuição ao fornecedor; e, b) a partir de 04/04/2006 tem direito ao crédito presumido por há a suspensão da exigibilidade da contribuição ao fornecedor (Artigo 7º, Inciso I e Artigo 11 da IN/SRF nº 660 de 17/07/2006).

A Autoridade Fiscal fundamenta-se na IN/SRF nº 660/2006 para fixar o marco temporal da suspensão da PIS/Cofins aos fornecedores. Importa recordar que o Superior Tribunal de Justiça, em mais de uma oportunidade, pronunciou-se sobre o tema, do qual destaco o REsp 1.160.835/RS, cuja ementa transcrevo:

TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. SÚMULA 284/STF. PIS/COFINS. SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI 10.925/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.051/2004. EFICÁCIA.

Hipótese em que se discute a data a partir da qual passou a ter eficácia o benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins, previsto no art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004. O Tribunal de origem entendeu que o termo seria 30.12.2004 (publicação da Lei 11.051/2004).

O Fisco aponta ofensa ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, que remeteria o termo inicial do benefício à regulamentação. Defende a suspensão da incidência a partir de 4.4.2006, data prevista na IN SRF 660/2006 (argumento principal).

O art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, faz referência aos "termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF", para fins de aplicação do benefício fiscal. A Fazenda defende que este benefício, portanto, é previsto por norma de eficácia limitada, a depender da disciplina pela SRF para sua aplicação.

O benefício da suspensão de incidência do PIS/Cofins foi claramente concedido em favor da contribuinte pela Lei 11.051, publicada em 30.12.2004, que deu nova redação ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004. As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.

Ademais, ainda que se reconheça que o disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, tem característica de norma de eficácia limitada, sua aplicação foi viabilizada pela publicação da IN SRF 636/2006, cujo art. 5º previu sua entrada em "vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004" (fato incontroverso).

A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito dos contribuintes à fruição do benefício a partir de 1.º.8.2004; no caso da contribuinte, desde 30.12.2004 (data de publicação da Lei 11.051, que ampliou o benefício em seu favor).

Recurso Especial não provido.

(REsp 1160835/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/04/2010, DJe 23/04/2010) – gn.

Destaco que o supracitado art. 17 da Lei 10.925/2004 claramente aduz que o disposto no 9º - que trata da suspensão das contribuições ao PIS/Cofins sobre os insumos descritos no art. 8º - tem efeito à partir de 01/08/2004. Ainda, o posicionamento do STJ é no sentido de que a IN 660/2006 não poderia ter restringido o efeito temporal da suspensão das contribuições.

Entendo como acertado o posicionamento adotado pelo STJ, com o qual me alinho no presente voto, de modo que merece reforma o acórdão recorrido no que diz respeito ao início da suspensão das contribuições PIS/Cofins aos fornecedores de insumos agrícolas, em especial a cana-de-açúcar, para que a Recorrente faça jus ao crédito presumido regulado pelo art. 8º da Lei 10.925/2004 **à partir de 01/08/2004.**

No que diz respeito às glosas das notas fiscais em razão do CNAE das empresas fornecedoras, o §1º, III do art. 8º da Lei 10.925/2004 determina:

Art. 8º

(...)

*§ 1º O disposto no caput deste artigo **aplica-se também às aquisições efetuadas de:***

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;*

*II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite **in natura**; e*

*III - pessoa jurídica que exerça atividade **agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.** – gn.*

A leitura do excerto legal revela-se clara quanto à impossibilidade de apuração de crédito presumido em aquisições feitas de pessoas jurídicas diversas daquelas listadas no rol taxativo do §1º do art. 8º da lei em referência. Portanto, neste particular entendo que não assiste razão a Recorrente e devem ser mantidas as glosas das notas fiscais emitidas pelas empresas cujo objeto social não se enquadre em atividade agropecuária.

Quanto a apuração do valor devido a título de crédito presumido, conforme se verifica no relatório fiscal, a Recorrente valeu-se das notas fiscais de aquisição de insumos que foram usados parte para produção de outros produtos sujeitos ao crédito ordinário e parte para produção de açúcar, sujeito ao crédito presumido. Sendo assim, a fiscalização fez as devidas exclusões para que se ajustasse a base de cálculo para formação do crédito presumido.

A Recorrente alega que as exclusões são indevida vez que calculou proporcionalmente, em cada nota fiscal, os créditos de insumo para produção de álcool e para produção de açúcar. Para sustentar seus argumentos traz aos autos planilhas de cálculo às e-fls. 144/146.

Entendo que a Recorrente não logrou êxito na tentativa de comprovar o equívoco do despacho decisório, bem como do acórdão recorrido. Destaco que os dados apresentados nas planilhas de cálculo às e-fls. 144/146 não são elementos robustos o suficiente para lastrear o alegado. Tendo em vista que trata-se de processo cuja origem é a transmissão de PER/DCOMP, a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Sobre ônus da prova em processos com origem em PER/DCOMP, transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no acórdão de n.º 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Recordo o que aduz o art. 9º, §1º do Decreto-Lei 1.598/1977, replicado no art. 967 do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018):

Art. 9º (...)

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.(Decreto-Lei 1.598/1977) – gn.*

*Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Decreto 9.580/2018) – gn*

A escrituração contábil é de manutenção obrigatória sendo, portanto, documentos acessíveis à Recorrente para demonstrar suas operações bem como o método de cálculo dos créditos presumidos na produção de álcool e açúcar.

Na ausência de elementos de prova aptos a demonstrar a consistência das alegações da Recorrente, entendo que não merece reforma o acórdão recorrido quanto às exclusões no montante informado a título de crédito presumido.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso para reconhecer a vigência do benefício da suspensão de que trata o art. 9º da Lei 10.925/2004 a partir de 1º de agosto de 2004.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva