



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10875.900038/2013-71
ACÓRDÃO	3402-012.260 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MIXMICRO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NULIDADE DA DECISÃO A *QUO*. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Demonstrado que a decisão administrativa foi proferida de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa, bem como não se enquadrando nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade.

VENDA DE MATÉRIA-PRIMA PARA PRODUÇÃO DE ADUBOS E FERTILIZANTES. ALÍQUOTA ZERO.

A redução a zero da alíquota das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, no caso de venda, no mercado interno, de matéria-prima para a fabricação de adubos e fertilizantes classificados no Capítulo 31, aplica-se quando restar comprovado que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante desses produtos.

Além dos adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), as respectivas matérias-primas utilizadas no processo de sua fabricação também receberão tratamento fiscal favorável, não sendo exigido que tal matéria-prima contenham, necessariamente, nitrogênio, fósforo ou potássio em sua composição.

Fertilizante com micronutrientes são produto que contém micronutrientes, isoladamente ou em misturas destes, ou com outros nutrientes. Artigo 2º, III, “g” do Decreto nº 4.954, de 2004.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA APLICAÇÃO DA SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Mariel Orsi Gameiro e Jorge Luís Cabral acompanharam a relatora pelas conclusões. Designado, nos termos do art. 114, § 9º, do RICARF, o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles para apresentar ementa e voto vencedor em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Jorge Luis Cabral (Presidente). Ausente a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra v. Acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que, por maioria de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o indeferimento do Pedido de Ressarcimento e a não homologação das compensações declaradas.

Conforme relatório da decisão de primeira instância, o despacho decisório proferido pela DRF/Guarulhos indeferiu crédito pleiteado, originado de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins, conforme o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

O Acórdão de primeira instância foi proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

VENDA DE MATÉRIA-PRIMA PARA PRODUÇÃO DE ADUBOS E FERTILIZANTES. ALÍQUOTA ZERO.

A redução a zero da alíquota do PIS/Pasep e da Cofins, no caso de venda, no mercado interno, de matéria-prima para a fabricação de adubos e fertilizantes classificados no capítulo 31, aplica-se somente quando restar comprovado que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante desses produtos e utilize os produtos adquiridos como matéria-prima.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Cabe à contribuinte, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, apresentar todos os documentos que comprovem os fatos alegados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica e apresentou Recurso Voluntário com os seguintes pedidos:

- (I) seja decretada a nulidade da r. decisão recorrida, nos termos do inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, e determinada a prolação de nova decisão pela 3ª Turma da DRJ/CTA, para que o direito creditório pleiteado seja corretamente analisado, e, ao final, integralmente reconhecido, com a consequente homologação das compensações declaradas; ou
- (II) tendo em vista a possibilidade de aplicação do §3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, a reforma da r. decisão recorrida, com o reconhecimento do direito creditório pleiteado e a homologação das compensações declaradas; ou
- (III) na remota hipótese ser mantido o entendimento que as informações e documentos apresentados não são suficientes para a confirmação do direito creditório pleiteado pela Recorrente, a determinação para a realização de diligência pela repartição de origem, nos termos do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

O processo foi encaminhado para sorteio e inclusão em pauta para julgamento.

Após, a Recorrente apresentou laudo pericial produzido por Perito Judicial nomeado pelo Juízo da 2ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Mogi das Cruzes/SP, homologado por sentença de procedência proferida nos autos da Ação Anulatória nº 5005138-36.2021.4.03.6100, cujas conclusões a defesa alega aplicar no presente caso.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Considerando que a Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica em 13/05/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 302), apresentando Recurso Voluntário em 30/04/2020 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 304), constata-se que o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminar de nulidade da decisão recorrida

Alega a Recorrente que, ao analisar o pedido de ressarcimento, a DRF não reconheceu o direito ao crédito pleiteado e não homologou a compensação declarada, por concluir que os produtos comercializados não seriam matérias-primas para fertilizantes e, portanto, não estariam sujeitos à alíquota zero de PIS e COFINS.

Embora tenha reconhecido que as matérias-primas para fertilizantes não precisam necessariamente conter apenas nitrogênio, potássio ou fosfato para a aplicação da alíquota zero, a 3ª Turma da DRJ/CTA manteve o indeferimento do crédito por considerar que não foi comprovada a utilização total dos produtos vendidos (mixes de micronutrientes) na fabricação de fertilizantes pelas empresas adquirentes.

Com isso, pede a nulidade da decisão recorrida em razão de evidente cerceamento do direito de defesa, na medida em que alterou o critério jurídico adotado no r. despacho decisório para manter o indeferimento do crédito pleiteado, bem como desconsiderou todas as provas acostadas aos autos para a comprovação da existência dos créditos, a despeito de jamais ter intimado a Recorrente ou seus clientes para apresentar esclarecimentos e documentação que eventualmente entendesse necessários.

Sem razão à defesa.

Tanto o Relatório Fiscal, quanto a decisão recorrida abordaram sobre os requisitos para usufruir o benefício da redução da alíquota de PIS e Cofins, sendo imprescindível que se comprove a venda de matéria-prima, no mercado interno, para pessoa jurídica fabricante de

adubos e fertilizantes classificadas no capítulo 31 da TIPI. Ou seja, ambos trataram sobre o critério da destinação da mercadoria.

Com isso, entendo que não há alteração de critério jurídico, na forma suscitada pela Recorrente.

Ademais, não cabe a anulação da decisão de primeira instância, uma vez que foi devidamente motivada, tendo a Recorrente conhecimento pormenorizado de todos os pontos controvertidos neste litígio, conforme exposto em razões recursais.

Ademais, as alegações apontadas em defesa não se enquadram na previsão do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade da decisão recorrida invocada em razões de recurso.

3. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Pedido Eletrônico de Ressarcimento - PER nº 12098.69939.301210.1.5.11-0785 (fls.66 a 68), de créditos da contribuição da Cofins, relativo ao 4º trimestre de 2006, no montante de R\$ 640.501,49 (seiscentos e quarenta mil, quinhentos e um reais e quarenta e nove centavos), foram apurados na forma do artigo 17, da Lei nº 11.033/2004.

A DRF em Guarulhos emitiu o Despacho Decisório (Rastreamento: 068638079), indeferindo o Pedido de Ressarcimento e não homologando as Declarações de Compensação 19157.26140.301210.1.7.11-2100 05784.37991.301210.1.7.11-6622 19716.69817.120111.1.7.11-3737.

O Despacho Decisório teve por suporte o tratamento manual objeto do Relatório Fiscal nº 0094/2013, cujos resultados foram informados no “Módulo PIS/COFINS” do Sistema SIEF.

De acordo com os atos constitutivos, a Recorrente tem por objeto social a indústria e comércio de micronutrientes, fertilizantes, corretivos, ingredientes, elementos, compostos químicos e a locação de bens imóveis, utilizando créditos da não-cumulatividade vinculados a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, na forma prevista pelo art. 16, incisos I e II, da Lei n.º 11.116/2005, que assim prevê:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - 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; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

A Recorrente industrializa e comercializa matérias-primas para adubos e fertilizantes classificados no Capítulo 31 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) desde 26 de julho de 2004, cujas operações são isentas de PIS/Pasep e COFINS, pois as alíquotas foram reduzidas a zero, nos termos do Decreto nº 5.630/2005.

Por sua vez, de acordo com o art. 1º da Lei nº 10.925/2004 e o art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, para que uma empresa tenha direito ao benefício fiscal, conforme o § 2º do art. 1º do Decreto nº 5.630/2005, o produto deve ser considerado matéria-prima para a indústria de adubos e fertilizantes, segundo a NCM, e conter nitrogênio, fósforo ou potássio em sua composição.

Em análise da composição das matérias-primas usadas na fabricação de adubos e fertilizantes, a Fiscalização comparou a "Planilha de Vendas" com o "Memorial Descritivo de cada produto", constatando que somente os produtos "Mix Mega ADM" (granulado), "Fosfato Granulado" (Mix Mega Plus ADM), "Mix Mega Plus ADM" (granulado) e "Mix ADM VII" (granulado) contêm os elementos essenciais (nitrogênio, fósforo ou potássio).

Com isso, a Fiscalização glosou as receitas isentas, com suspensão ou sujeitas à alíquota zero, por não conterem os elementos essenciais em sua composição. Esse fator determinou o novo percentual de rateio entre o Mercado Interno Não Tributado e o Mercado Interno Tributado.

Desta forma, verificou-se que, no mês de outubro de 2006, os créditos relacionados às vendas de produtos ou matérias-primas foram integralmente utilizados para deduzir os valores devidos, todos vinculados ao Mercado Interno Tributado. Já nos meses de novembro e dezembro de 2006, não foram apurados créditos referentes ao Mercado Interno Não Tributado (NT), resultando no indeferimento do pedido.

A DRJ de origem manteve o Despacho Decisório, concluindo que, da inteligência do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, e do Decreto regulamentar vigente na época dos fatos para que as alíquotas das contribuições sejam reduzidas à zero, tem-se que: **(i) a venda devem ser de matéria-prima para a fabricação de adubos e fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM, no mercado interno e (ii) as matérias-primas devem ser utilizadas pelo adquirente na fabricação dos produtos citados**, haja vista que a legislação exige que o adquirente da matéria-prima deve ser fabricante de fertilizantes classificados no capítulo 31 da NCM.

Entendeu a DRJ que a Contribuinte não comprovou, inequivocamente, que os produtos por ela comercializados foram, de fato, matéria-prima empregada na fabricação de fertilizantes classificados no capítulo 31, e, desse modo, submetidos à alíquota zero gerando o direito creditório vinculado ao mercado interno não tributado.

Sustenta a defesa que a Fiscalização restringiu indevidamente a aplicação da alíquota zero para a matéria-prima usada na fabricação de fertilizantes. Argumenta que a Lei nº 10.925/2004 não impõe restrições adicionais e que, conforme a regulamentação, fertilizantes classificados no capítulo 31 devem conter macronutrientes essenciais, mas isso não exclui a presença de outros elementos. Assim, a contribuinte defende que todos os nutrientes essenciais para a produção de fertilizantes devem ser considerados matérias-primas, permitindo a aplicação da alíquota zero.

Invocando a regra do § 2º do art. 1º do Decreto nº 5.630/2005, alega a Recorrente que, para fruição da alíquota zero na venda de matérias primas, o contribuinte deve **(I)** realizar sua operação no mercado interno ou por meio de importação; e **(II)** comprovar que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante do fertilizante classificado no capítulo 31 da TIPI (o que é incontroverso nos autos, tendo em vista a relação de clientes e as notas fiscais apresentadas pela Recorrente). Com isso, tendo em vista que as operações foram realizadas no mercado interno e que todas as pessoas jurídicas adquirentes dos mixes comercializados pela Recorrente são fabricantes de fertilizantes, o recurso voluntário deve ser provido para reformar a r. decisão recorrida, reconhecendo-se o direito creditório.

Com relação ao emprego do mix na fabricação do fertilizante classificado no Capítulo 31 da TIPI, sustenta a Recorrente que, a partir da simples análise das planilhas colacionadas acima, constata-se que:

- ✓ O “Ácido Sulfúrico” tem por objetivo possibilitar a reação química, bem como fornecer o elemento químico Enxofre à mistura, o qual é listado como macronutriente secundário no art. 2º, XIV, b, do Decreto nº 4.954/2004;
- ✓ O "BIG BAG 1000 KG com Liner" é apenas uma embalagem para acondicionar a mistura de micronutrientes e não é um componente químico. Classificado como embalagem pelo Decreto nº 4.954/04, não é listado nas informações ao Ministério da Agricultura;
- ✓ Conforme as planilhas, o “Filito Granel” tem por função ser carga de fechamento da fórmula dos mixes de micronutrientes da Recorrente, sendo, portanto, material inerte;
- ✓ Apesar de não ser um nutriente, verifica-se que a adição do componente “Filito Granel” aos mixes comercializados pela Recorrente é necessária e legalmente autorizada pela legislação (Decreto nº 4.954/04), de modo que a impossibilidade de sua identificação no mapa não pode ser amparo para eventual óbice à fruição do benefício da alíquota zero de PIS e COFINS;
- ✓ O descritivo demonstra, ainda, em quais fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI e relacionados nas informações prestadas ao Ministério da Agricultura ocorre a utilização do “Granzinco 15%” e “Mistura Mineral MIX BR 12 (granulado)” como matéria-prima, bem como o racional utilizado

pela “Bunge Fertilizantes” para averiguar a quantidade necessária dos referidos mixes para obtenção do fertilizante final, de modo a comprovar seu emprego na fabricação do fertilizante enquadrado no capítulo 31 da TIPI;

- ✓ Portanto, os mixes comercializados pela Recorrente são, indubitavelmente, empregados em sua integralidade na produção de fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI, sendo improcedente a alegação de impossibilidade de identidade entre os fertilizantes fabricados pelas pessoas jurídicas adquirentes e a fórmula dos mixes comercializados pela contribuinte.

Como já mencionado acima, a incidência da alíquota zero, relevante para o caso em análise, está prevista no art. 1º, I, da Lei nº 10.925/2004 e no art. 1º, I, do Decreto nº 5.630/2005, conforme a seguir:

Lei nº 10.925/2004

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:**

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. (destaque nosso)

Decreto nº 5.630/2005

Art. 1º Ficam reduzidas a 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 decorrente da venda no mercado interno de:

I - **adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) **e suas matérias-primas;**

(...)

§ 2º A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso das matérias-primas de que tratam os incisos I e II do caput, **aplica-se somente nos casos em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos neles relacionados.** (destaque nosso)

É incontroverso nos autos o enquadramento da Recorrente na condição prevista pelo § 2º do inciso I do art. 1º do Decreto nº 5.630/2005.

Com relação à condição estabelecida no art. 1º, I, da Lei nº 10.925/2004, ou seja, venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 e suas matérias-primas, observo que as glosas foram efetuadas sobre os produtos vendidos pela Recorrente, cujas

Notas Fiscais foram emitidas constando **CÓDIGOS NCM 3824.90.79**, referente a micronutrientes, que a Fiscalização entendeu não conter em sua composição os elementos ditos “essenciais” (nitrogênio, fósforo ou potássio).

O Códigos NCM 3824.90.79 tem o seguinte desdobramento:

VI - Produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas

38 - Produtos diversos das indústrias químicas

3824 - Aglutinantes químicos e preparações das indústrias químicas ou das indústrias conexas (incluindo os constituídos compreendidos noutras posições.

3824.90 - Outros

3824.90.7 - Produtos e preparações à base de elementos químicos ou de seus compostos inorgânicos, não especificados nem compreendidos em outras posições

3824.90.79 - Outros

Sobre a Posição 38.24, destaco as considerações que embasaram a SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 98.291 – COSIT, de 29 de julho de 2021¹:

9. A posição 38.24 (“Aglutinantes preparados para moldes ou para núcleos de fundição; produtos químicos e preparações das indústrias químicas ou das indústrias conexas (incluindo os constituídos por misturas de produtos naturais), não especificados nem compreendidos noutras posições” (grifou-se)) tem seu escopo delineado pelas seguintes Notas Explicativas:

“B.- PRODUTOS QUÍMICOS E PREPARAÇÕES (QUÍMICAS OU DE OUTRA NATUREZA)

(...)

Os produtos químicos compreendidos aqui não apresentam constituição química definida e são, quer obtidos como subprodutos da fabricação de outras matérias (ácidos naftênicos, por exemplo), quer preparados especialmente.

As preparações (químicas ou de outra natureza), consistem, quer em misturas (de que as emulsões e dispersões constituem formas particulares),

¹ ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 3824.99.79

Ex Tipi: 01

Mercadoria: Preparação de oligoelementos para plantas, fonte de cálcio e dos micronutrientes magnésio, zinco, boro, manganês, silício, molibdênio e cobre; constituída primordialmente por compostos inorgânicos como hidróxido de cálcio e magnésio (mais de 85%, em peso), além de compostos orgânicos, utilizada junto ao adubo durante a semeadura, apresentada em pó e acondicionada em sacos de 12 kg ou big bags de 600 kg.

Dispositivos Legais: RGI 1, RGI 6 e RGC 1 c/c RGI 3 b), aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016; RGC/Tipi-1; e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores.

quer, por vezes, em soluções. (...)As preparações aqui referidas podem ser também compostas, total ou parcialmente, por produtos químicos (o que constitui o caso geral), ou inteiramente formadas por constituintes naturais (ver, por exemplo, o número 23), abaixo).” (grifou-se)

10. A mercadoria em análise é formada justamente pela mistura de diversos produtos químicos, os quais fornecem oligoelementos (micronutrientes) necessários às plantas a que serão aplicados. Esta preparação de produtos químicos não se encontra compreendida em posição específica do Capítulo 31, nem em outras posições da Nomenclatura. Logo, enquadra-se no escopo da posição 38.24, que tem caráter residual.

11. Ressalte-se ainda que a Organização Mundial das Aduanas (OMA) emitiu Parecer (internalizado por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.926, de 16 de março de 2020, publicada no DOU de 18 de março de 2020) tratando da classificação de mercadorias análogas à que ora se analisa, conforme descrições abaixo, e classificou-as na posição 38.24 da Nomenclatura. Os Pareceres de classificação da OMA são de cumprimento obrigatório por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e dos demais intervenientes nº comércio exterior.

Preparação de oligo-elementos para plantas, em líquido, contendo manganês (14%), zinco(13 %), cobre (0,75 %), água e pequenas quantidades de nitrogênio e de potássio. Aplica-se na superfície das sementes antes da sua plantação, para facilitar a germinação nos solos pobres em zinco, cobre ou manganês.

Preparação nutritiva líquida para plantas, apresentada em recipientes de 20 litros, consistindo em um líquido marrom escuro, solúvel em água, composta de aminoácidos L-α(prolina, glicina, alanina, arginina) (5 % em peso), zinco solúvel em água (4,5 % em peso) e água. Esta preparação é à base de moléculas orgânicas e utiliza-se na agricultura seja em aplicação direta no solo, seja sobre a folhagem para reconstituir alguns aminoácidos essenciais e zinco em certos tipos de culturas, que podem ter diminuído sob certas condições climáticas desfavoráveis (por exemplo, seca, baixas temperaturas, ação do vento) ou durante momentos críticos da vida das culturas (por exemplo, transplantação, formação do fruto).

Importa salientar que o ilustre Julgador *a quo*, **para definição de matéria-prima utilizada na fabricação de adubos e fertilizantes**, recorreu, subsidiariamente, aos conceitos trazidos pelo **DECRETO Nº 4.954, DE 2004, O QUAL REGULAMENTA A LEI Nº 6.694, DE 1980**, e dispõe sobre a inspeção e fiscalização da produção e do comércio de fertilizantes destinados à agricultura.

O art. 2º, III, "a" a "o", do referido Decreto, assim definiu fertilizantes e matérias-primas:

Art. 2º Para os fins deste Regulamento, considera-se:

(...)

III - fertilizante: substância mineral ou orgânica, natural ou sintética, fornecedora de um ou mais nutrientes de plantas, sendo:

a) fertilizante mineral: produto de natureza fundamentalmente mineral, natural ou sintético, obtido por processo físico, químico ou físico-químico, fornecedor de um ou mais nutrientes de plantas;

b) fertilizante orgânico: produto de natureza fundamentalmente orgânica, obtido por processo físico, químico, físico-químico ou bioquímico, natural ou controlado, a partir de matérias-primas de origem industrial, urbana ou rural, vegetal ou animal, enriquecido ou não de nutrientes minerais;

c) fertilizante mononutriente: produto que contém um só dos macronutrientes primários;

d) fertilizante binário: produto que contém dois macronutrientes primários;

e) fertilizante ternário: produto que contém os três macronutrientes primários;

f) fertilizante com outros macronutrientes: produto que contém os macronutrientes secundários, isoladamente ou em misturas destes, ou ainda com outros nutrientes;

g) fertilizante com micronutrientes: produto que contém micronutrientes, isoladamente ou em misturas destes, ou com outros nutrientes;

h) fertilizante mineral simples: produto formado, fundamentalmente, por um composto químico, contendo um ou mais nutrientes de plantas;

i) fertilizante mineral misto: produto resultante da mistura física de dois ou mais fertilizantes simples, complexos ou ambos;

j) fertilizante mineral misto - produto resultante da mistura física de dois ou mais fertilizantes minerais; (Redação dada pelo Decreto nº 8.384, de 2014)) fertilizante mineral complexo: produto formado de dois ou mais compostos químicos, resultante da reação química de seus componentes, contendo dois ou mais nutrientes;

k) fertilizante orgânico simples: produto natural de origem vegetal ou animal, contendo um ou mais nutrientes de plantas;

l) fertilizante orgânico misto: produto de natureza orgânica, resultante da mistura de dois ou mais fertilizantes orgânicos simples, contendo um ou mais nutrientes de plantas;

m) fertilizante orgânico composto: produto obtido por processo físico, químico, físico-químico ou bioquímico, natural ou controlado, a partir de matéria-prima de origem industrial, urbana ou rural, animal ou vegetal, isoladas ou misturadas, podendo ser enriquecido de nutrientes minerais, princípio ativo ou agente capaz de melhorar suas características físicas, químicas ou biológicas; e o) fertilizante organomineral: produto resultante da mistura física ou combinação de fertilizantes minerais e orgânicos;

(...)

VII - matéria-prima: material destinado à obtenção direta de fertilizantes, corretivos, inoculantes ou biofertilizantes, por processo químico, físico ou biológico;

VII - matéria-prima - material destinado à obtenção direta de fertilizantes, corretivos, inoculantes, biofertilizantes, remineralizadores e substratos para plantas, por processo químico, físico ou biológico; (Redação dada pelo Decreto nº 8.384, de 2014)

E a definição de nutrientes foi destacada na decisão recorrida através do inciso XI,"a" a "c", da seguinte forma:

XIV - nutriente: elemento essencial ou benéfico para o crescimento e produção dos vegetais, assim subdividido:

a) macronutrientes primários: Nitrogênio (N), Fósforo (P), Potássio (K), expressos nas formas de Nitrogênio (N), Pentóxido de Fósforo (P₂O₅) e Óxido de Potássio (K₂O);

b) macronutrientes secundários: Cálcio (Ca), Magnésio (Mg) e Enxofre (S), expressos nas formas de Cálcio (Ca) ou Óxido de Cálcio (CaO), Magnésio (Mg) ou Óxido de Magnésio (MgO) e Enxofre (S); e

c) micronutrientes: Boro (B), Cloro (Cl), Cobre (Cu), Ferro (Fe), Manganês (Mn), Molibdênio (Mo), Zinco (Zn), Cobalto (Co), Silício (Si) e outros elementos que a pesquisa científica vier a definir, expressos nas suas formas elementares;

E assim concluiu a DRJ de origem:

Da legislação retrocitada infere-se, que os macronutrientes, primários e secundários, e os **micronutrientes isoladamente ou combinados entre si, compõe a fórmula de fertilizantes, constituindo-se, portanto, em matérias-primas para a sua fabricação.**

Todavia, o Capítulo 31 da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) inclui apenas produtos fertilizantes de origem animal ou vegetal (posição 31.01) e fertilizantes minerais ou químicos, nitrogenados (posição 31.02), fosfatados (31.03) e potássicos (31.04) e a mistura desses (posição 31.05).

Com efeito, **a condição para que um fertilizante seja classificado no capítulo 31 da NCM, é que ele seja necessariamente nitrogenado, fosfatado, potássico ou apresente a mistura desses elementos.** Assim, não resta dúvida de que o nitrogênio, o fosfato e o potássio são matérias-primas utilizadas na fabricação de fertilizantes. Ocorre que, **além desses elementos químicos (macronutrientes primários), exigidos para que o fertilizante seja classificado no capítulo 31 da NCM, também podem ser incorporados ao produto outros elementos**

além do nitrogênio, fosfato e potássio, como por exemplo os denominados macronutrientes secundários e/ou micronutrientes, os quais, quando devidamente comprovado que também compuserem a fórmula do fertilizante, passam a ser revestidos da condição de matérias-primas.

Desse modo, em função das premissas ora estabelecidas e do entendimento manifestado nas Soluções de Consulta citadas, resta verificar se a manifestante cumpriu as condições para a concessão do benefício previsto na art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. Ou seja, resta **indagar se produtos comercializados pela manifestante são de fato matérias-primas para a produção de adubos e fertilizantes e vendidos para pessoa jurídica que seja fabricante de fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI.**

Verificou-se que no período em tela a contribuinte comercializou produtos químicos com alíquota zero, classificados na NCM 3824.90.79 Ex 01-micronutrientes, como se nota nos demonstrativos elaborados pela fiscalização e anexados ao Relatório Fiscal (fls. 250/258). Esses produtos, que não contém nitrogênio, fosfato ou potássio não foram considerados pela fiscalização como receitas vinculadas ao mercado interno não tributados. **Porém, contem outros elementos, os quais como visto, podem ser considerados matérias-primas para adubos e fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI.** Todavia, como esses produtos foram vendidos como uma "mistura" de vários elementos com concentrações específicas e na forma "granulada", **restando comprovar que a adquirente utilizou o "mix" e não apenas um ou mais dos elementos componentes, tendo em vista a impossibilidade de dissociação de um ou mais componentes da mistura.**

Para comprovar suas alegações a interessada anexou à Manifestação de Inconformidade declarações prestadas pelas empresas adquirentes dos produtos no período em tela (Doc. 03) e documentos enviados por seus clientes ao Ministério da Agricultura que comprovam as quantidades de micronutrientes empregados nos fertilizantes classificados no capítulo 31 (doc. 04).

Constam, às fls. 48/70, declarações firmadas pelos representantes legais das empresas adquirentes, de que as mesmas fabricam e comercializam produtos destinados à agricultura, notadamente fertilizantes classificados no capítulo 31 da NCM e suas matérias-primas e que no período de janeiro de 2005 a março de 2008, adquiriram matérias-primas da Mixmicro Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda, que foram utilizadas na fabricação de fertilizantes classificados no capítulo especificado.

Não obstante, as declarações prestadas pelas empresas adquirentes, por si só, não tem o condão de comprovar inequivocamente que referidas empresas utilizaram as matérias-primas adquiridas na fabricação de fertilizantes do capítulo 31. Os fatos declarados devem estar acompanhados de documentos que dêem respaldo às informações prestadas e demonstrem que os produtos adquiridos

compõem a fórmula do fertilizante fabricado e classificado no capítulo 31 da NCM.

Por sua vez, o documento anexado às fls. 71/130, diz respeito às informações prestadas pela empresa Bunge Fertilizantes ao Ministério da Agricultura, em atendimento ao artigo 24 do Decreto 4.954/2004. Analisando-se as informações dos referidos documentos, constatou-se que os produtos vendidos pela requerente à Bunge Fertilizantes não constam da relação de matérias-primas utilizadas.

Em que pese o esforço da manifestante em comprovar suas alegações, **a documentação apresentada não foi suficiente para demonstrar inequivocamente que os produtos por ela comercializados foram, de fato, matéria-prima empregada na fabricação de fertilizantes classificados no capítulo 31**, e, desse modo, submetidos à alíquota zero gerando o direito creditório vinculado ao mercado interno não tributado, conforme entendimento da RFB consubstanciada nas Soluções de Consulta citadas. (sem destaques no texto original)

Ao contrário da conclusão do ilustre Julgador de primeira instância, entendo que o fato de ser um micronutriente e, diante da previsão do Decreto nº 4.954, de 2004, que regulamenta a Lei nº 6.694/1980, de que se trata de fertilizante o produto que contém micronutrientes, isoladamente ou em misturas destes, resta demonstrado o enquadramento como matéria-prima, na forma exigida pelo art. 1º, I, do Decreto nº 5.630/2005.

Ademais, a destinação de tais produtos para fabricação de fertilizantes resta demonstrada nos autos através das declarações dos clientes da Recorrente (fls. 158-248), inclusive com Demonstrativo de Registros dos produtos fabricados pela destinatária Bunge Fertilizantes, bem como Cadastros das respectivas empresas (fls. 365-373), o que reforça os argumentos da defesa.

Com a devida *vênia* ao entendimento expressado no acórdão recorrido, observo que o ilustre julgador *a quo* chegou a salientar o “esforço da manifestante em comprovar suas alegações”, porém concluiu que a documentação apresentada não foi suficiente para demonstrar inequivocamente que os produtos por ela comercializados foram, de fato, matéria-prima empregada na fabricação de fertilizantes classificados no capítulo 31. Entretanto, não esclareceu qual seria exatamente a comprovação que entenderia passível de elucidar o questionamento.

Diante de tais considerações, entendo que restou suprido o ônus probatório sobre a controvérsia instaurada neste litígio, motivo pelo qual assiste razão à Recorrente com relação ao cumprimento do requisito legal para obtenção do benefício fiscal.

Outrossim, igualmente observo que às fls. 456 a 482, a Recorrente apresentou laudo pericial produzido por Perito Judicial nomeado pelo Juízo da 2ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Mogi das Cruzes/SP, homologado por sentença de procedência proferida nos autos

da Ação Anulatória nº 5005138-36.2021.4.03.6100, cujas conclusões, embora trate de crédito de outro período de apuração, aplica-se no presente caso.

Argumenta a defesa que foi atestado por prova pericial técnica que as matérias-primas comercializadas são exclusivamente utilizadas para fabricação de fertilizantes, não podendo ser empregadas para outro fim, o que corrobora a legitimidade do direito creditório pleiteado neste feito.

Consta no Laudo Pericial anexado às fls. 461 a 473:

1. INTRODUÇÃO

A empresa MIXMICRO INDÚSTRIA E COMÉRCIO de PRODUTOS QUÍMICOS Ltda. propuseram ação cautelar de produção de provas com respeito às matérias primas comercializadas por ela, que são empregadas na fabricação dos fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI contra a União que é representada pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Hoje a empresa MIXMICRO foi adquirida pela ICL que localiza se na rodovia Índio Tibiriça, 500 Vila Sol nascente, Susano – SP.

Cumpre-nos, portanto, a missão de analisar essas matérias primas e ver onde e o que estão presentes nas produções desses fertilizantes para realizar a perícia solicitada.

Período da Perícia: 26/abril/2023.

Atividades da Perícia: Reunião com as partes, pesquisas, estudos, elaboração do laudo. Nenhum representante da União contactou o perito ou tomou parte na reunião marcada.

Ramo: Indústria de Fertilizantes.

Quesitos reclamante: Apresentados

Quesitos reclamado: Apresentados

(...)

4. ANÁLISE DOS DADOS

O produto em questão são os micronutrientes que são vendidos para empresas de fertilizantes e que, de acordo com as discussões e entendimentos obtidos durante a perícia, esses micronutriente são compostos basicamente e PRINCIPALMENTE por Cálcio (Ca), Magnésio (Mg) e Enxofre (S), não considerando o NPK (Nitrogênio, fósforo e potássio) mas que seriam utilizados pelas empresas na fabricação desses fertilizantes que adquiriram esses micronutrientes.

Esses micronutrientes vendidos para essas empresas de fertilizantes são diferentes com respeito ao NCM's para NPK (Nitrogênio, Fósforo e Potássio). A reclamante utiliza esses micronutrientes a base de Cálcio (Ca), Magnésio (Mg) e Enxofre (S) para fabricação e obtenção de fertilizantes conforme pode ser encontrado amplamente na literatura relativa à aplicação de fertilizantes.

De acordo com depoimento dos representantes da reclamante e por documentos já adicionados ao processo, todos esses micronutrientes comercializados foram vendidos para empresas que que manufaturam e produzem fertilizantes. Essas empresas são registradas como fabricantes de fertilizantes no Ministério da Agricultura, como mostra no site

<https://indicadores.agricultura.gov.br/fertilizantes/index.htm>.

Para falar de duas empresas registradas cito como exemplo ou evidências:

-YARA BRASIL FERTILIZANTES (926606040013/16) RS
0030872

-FERTIPAR (02.119.258.0002-18) BA 0007897

(...)

5. CONCLUSÃO DO PERITO QUÍMICO

Após ter ciência das técnicas e dos produtos utilizados e comercializados pela autora, e como dito na análise deste relatório. Concluo que os micronutrientes vendidos pela autora, tem como utilidade EXCLUSIVAMENTE a fabricação de fertilizantes, por conta de sua natureza. Deixando de ter outras finalidades, a não ser a qual foi vendida. Não cabendo a este perito a informação se devem ou não ser glosados em impostos a União.

Consta da sentença proferida pela 2ª Vara Federal de Mogi das Cruzes/SP (fls. 474-482), que a Ação Anulatória tem por objeto a anulação da decisão administrativa denegatória do crédito pleiteado e não homologação das compensações declaradas, com o consequente reconhecimento **(I)** da integralidade do crédito pleiteado administrativamente e devidamente atualizado pela Taxa SELIC; **(II)** do direito de ressarcir a parcela remanescente do crédito ainda não utilizada em compensações, também devidamente atualizada pela SELIC; e **(III)** da regular compensação dos débitos, nos termos do inciso II do art. 156 do CTN, anulando-se as exigências fiscais objeto do Processo Administrativo de Débito nº 10875-903298/2012-18.

Consta, ainda, que a parte autora apresentou manifestação de ID 244993743, na qual requereu a realização de perícia, por perito especialista em química, para que fosse analisado se as matérias-primas comercializadas pela requerente para fabricantes de fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI dão direito à fruição do benefício fiscal de alíquota zero de PIS e de COFINS.

A ação judicial foi julgada procedente com os seguintes fundamentos:

Para a União, a ausência de comprovação de que a “mistura” vendida aos fabricantes tenha utilizado os componentes da classificação do capítulo 31 da TIPI levaria à improcedência do feito.

Por sua vez, a autora não contesta a alegação da União de que a matéria-prima vendida não continha nitrogênio, fósforo ou potássio. Entende, entretanto, de modo diverso quanto ao direito ao benefício descrito no art. 1º, I, da Lei nº 10.925/2004, uma vez que teria sido comprovada a venda de matéria-prima aos fabricantes de fertilizantes, o que já seria suficiente, portanto:

(...) “a alíquota zero é aplicável às matérias-primas utilizadas para fabricação de fertilizantes, não sendo exigido que tal matéria-prima (no caso, os micronutrientes da Autora) contenham, necessariamente, nitrogênio, fósforo ou potássio em sua composição;

a autoridade administrativa se utilizou de conceito de matéria-prima conveniente para restringir o direito da Autora, visto que, ainda que não contenha nitrogênio, fósforo ou potássio, seu produto é empregado na fabricação dos fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI;

a administração ilegalmente restringiu o alcance do benefício descrito no art. 1º, I, da Lei nº 10.925/2004, pois a referida norma não descreve a necessidade da presença de nitrogênio, fósforo ou potássio na composição da matéria-prima, mas tão somente do fertilizante produzido, o que é incontroverso nos autos”.

A Lei Federal nº. 10.925/04:

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: (Vide Decreto nº 5.630, de 22/12/2005)

*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**;*

Destarte, além dos adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), as respectivas matérias-primas utilizadas no processo de sua fabricação também receberão tratamento fiscal favorável, consistente na atribuição de alíquota zero em questão.

As vendas no mercado interno objeto dos autos em questão estão detalhadas no ID 56535169, do qual se observa a descrição “micronutrientes”, que, alega a parte autora se enquadrariam no NCM 31.01: “*PRODUTOS DAS INDUSTRIAS QUIMICAS OU DAS INDUSTRIAS CONEXAS | ADUBOS OU FERTILIZANTES | ADUBOS OU FERTILIZANTES DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL, MESMO MISTURADOS ENTRE SI OU TRATADOS QUIMICAMENTE; ADUBOS OU FERTILIZANTES RESULTANTES DA MISTURA OU DO TRATAMENTO QUIMICO DE PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL (3101)*”.

Observa-se, ademais, dos referidos produtos que se tratavam de misturas, tais como “mixzinco, mix bunge, mix gzibocumn” etc. Tal fato é inconteste, haja vista que a própria autora afirma que, ainda que não contenha nitrogênio, fósforo ou potássio, seu produto é empregado na fabricação dos fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI.

Ou seja, o motivo da divergência, em suma, está exatamente no enquadramento, ou não, na NCM, Capítulo 31.

Atentando-se as considerações abaixo feitas, bem como levando em conta a conclusão do laudo pericial, assiste razão à parte autora, senão vejamos.

É preciso fazer a distinção entre a empresa que fabrica adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), e a que se destina à produção de matérias-primas utilizadas no processo de fabricação dos produtos daquela empresa.

A comprovação a ser feita não é similar.

A empresa que fabrica adubos e fertilizantes poderá comprovar tal atividade com a juntada, entre outros documentos, dos contratos sociais, e comprovará sua classificação no capítulo 31 da TIPI, para fins da alíquota zero supramencionada, entre outros, com o registro no MAPA, especificando os tipos de adubos e/ou fertilizantes produzidos (registro de produto e/ou de estabelecimento como produtor do adubo/fertilizante, por exemplo).

Da interpretação em conjunto da Lei 10.925/2004, artigo 1º, e de seu complemento normativo - NCM, Capítulo 31, não deflui que a matéria-prima importada esteja especificamente categorizada na respectiva classificação, mas sim que o fertilizante ou adubo, da qual é parte componente para o fabrico, assim o esteja.

Desse modo, não estaria a questão fulcral em saber se produziria fertilizantes NPK, ou seja, com nitrogênio, fósforo ou potássio, o que por si só lhe garantiria a alíquota zero de PIS/COFINS, mas sim que, mesmo sem utilizar matérias-primas com a presença de nitrogênio, fósforo ou potássio, ao produzir adubos/fertilizantes tais como os NPK devidamente catalogados no capítulo 31 da TIPI teria o amparo legal.

Depreende-se, assim, que a empresa que fabrica adubos e/ou fertilizantes NPK teria direito à alíquota zero de PIS/COFINS, mas a que os fabrica com matérias-primas diversas teriam que provar documentalmente que se enquadrariam na catalogação.

Conforme fundamentado acima, a comprovação não é similar, pois, em relação à fabricante de matérias-primas para a produção de tais adubos/fertilizantes – tal como a autora -, deverá ser comprovado que a empresa fabricante dos adubos/fertilizantes efetivamente os produziu como os NPK devidamente catalogados no capítulo 31 da TIPI (caso a venda não fosse de matérias-primas

misturadas, tais como se demonstram do documento ID 56535169 ter-se-ia o amparo legal sem a necessidade de maiores comprovações).

A autora trouxe declaração da BUNGE FERTILIZANTES S.A. (ID 56535172, P. 01) de que adquiriu da autora matérias-primas a serem destinadas exclusivamente à comercialização para fabricação de fertilizantes classificados no capítulo acima especificado [31 da NCM], afirmando ainda, nestes termos: “razão pela qual, em estrita observância ao inciso I, do artigo 1º, da Lei nº 10.925/04, regulamentada pelo Decreto nº 5.630/05, faz jus à alíquota 0 (zero), relativamente à contribuição de PIS/COFINS”. Idêntica declaração – mesmo teor – foi observada em relação às outras empresas que adquiriram matérias-primas da autora (fls. 02 ss. do ID 56535172).

Com efeito, tais declarações foram realizadas de modo unilateral, nada comprovando acerca da afirmação de que as matérias-primas adquiridas seriam destinadas exclusivamente à comercialização para fabricação de fertilizantes classificados no capítulo acima especificado [31 da NCM]. Tampouco teriam o poder de infirmar as contestações do Fisco acerca da classificação para efeitos da “(...) estrita observância ao inciso I, do artigo 1º, da Lei nº 10.925/04, regulamentada pelo Decreto nº 5.630/05, faz jus à alíquota 0 (zero), relativamente à contribuição de PIS/COFINS”.

Nos IDs 56535174 e 56535187, traz a autora “Comprovantes de inscrição e de situação cadastral” e “Certidões de Baixa de inscrição no CNPJ”, com a informação acerca dos objetos sociais referentes às empresas para as quais vendeu as matérias-primas elencadas no ID 56535169.

Conforme fundamentado acima, em conjunto com outras provas, tais documentos poderiam servir à comprovação da alíquota zero para as referidas empresas, mas não como prova para a autora, que alienou a matéria-prima.

Isso porque, repita-se, em relação à fabricante de matérias-primas para a produção de tais adubos/fertilizantes, tal como a autora, deveria ser comprovado que a empresa fabricante dos adubos/fertilizantes efetivamente os produziu como os NPK devidamente catalogados no capítulo 31 da TIPI.

A prova pericial produzida nos autos (ID 287627634), a seguir transcrita, comprova o direito da parte, nos termos em que alegado, o que altera o resultado do julgado anterior, que tinha como fundamentação a ausência de prova:

Após ter ciência das técnicas e dos produtos utilizados e comercializados pela autora, e como dito na análise deste relatório. Concluo que os micronutrientes vendidos pela autora, tem como utilidade EXCLUSIVAMENTE a fabricação de fertilizantes, por conta de sua natureza. Deixando de ter outras finalidades, a não ser a qual foi vendida. Não cabendo a este perito a informação se devem ou não ser glosados em impostos a União.

Para chegar a conclusão, assim o perito respondeu aos quesitos apresentados:

1- Com base na documentação acostada aos autos e também nas informações conhecidas do mercado de fertilizantes, queira o Sr. Perito Judicial informar qual o ramo de atividade da Autora? R.: A Autora está inserida claramente no mercado de fabricação de micronutrientes e nutrientes para indústria de fertilizantes, embora, a autora também atue em outras aplicações diversas no setor químico.

2- Considerando a resposta ao Quesito (I), queira o Sr. Perito Judicial confirmar que a Autora comercializa matérias-primas utilizadas para a fabricação de fertilizantes classificados no capítulo 31 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (“TIPI”)? R.: Levando em consideração os micronutrientes vendidos pela autora, este perito conclui que SIM, os micronutrientes podem ser classificados no capítulo 31 da Tabela TIPI.

3- Considerando a vasta documentação juntada aos autos (especialmente notas fiscais, declarações, cartões CNPJ e registros no MAPA), e também tendo em vista o seu conhecimento sobre as empresas que atuam no mercado de fertilizantes, queira o Sr. Perito Judicial informar se os clientes para os quais a Autora vende matérias-primas são fabricantes de fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI? R.: Conforme dissertado no relatório anteriormente, conclui-se que sim, os produtos vendidos são exclusivamente para fabricação de fertilizantes, conforme literatura citada.

4- Com base na resposta ao Quesito (III), queira o Sr. Perito Judicial informar se os documentos acostados aos autos permitem concluir que a Autora comercializou matérias-primas destinadas especificamente à fabricação de fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI? R.: Considerando os documentos apresentados no processo, todos os clientes aos quais foram vendidos os micronutrientes fabricam fertilizantes e conforme literatura encontrada não poderiam utilizar os micronutrientes adquiridos da MIXMICRO em outras aplicações.

Importa notar que os quesitos apresentados pela União não foram respondidos, tidos por prejudicados, por se tratar de assunto fora da seara de química, área do especialista.

Tendo em vista a natureza da perícia, não cabia ao especialista discorrer acerca das questões eminentemente de direito debatidas, não sendo pertinente complementação do laudo nesse sentido, como bem mencionado na decisão de ID 299176567. Ademais, o pedido de complementação do laudo sequer foi pedido pela Fazenda Nacional, que se limitou a impugná-lo na conclusão.

Nos termos do artigo 479 do CPC, supramencionado, a prova destina-se a formar o convencimento do juiz acerca dos fatos. No que diz respeito à prova pericial, o magistrado vale-se de profissional habilitado de sua confiança para auxiliá-lo nas questões que exigem conhecimentos técnicos específicos. Ademais, **o laudo produzido nos autos é levado em consideração pelo magistrado em conjunto com todas as demais provas carreadas aos autos, somadas à situação específica do caso sub judice.**

Desse modo, a pretensão merece guarida, devendo ser homologado o laudo pericial ao qual faz parte da fundamentação da r. sentença.

Em decorrência, deve ser reconhecido o direito compensação dos débitos objeto do pedido de ressarcimento nº 34415.30461.301210.1.5.11-7316, nos exatos limites do crédito efetivamente reconhecido, anulando-se os débitos correspondentes. No entanto, o pedido de extinção da execução fiscal correlata deverá ser formulado e apreciado nos autos próprios, após homologada a compensação, nos termos da lei. (sem destaques no texto original)

A sentença proferida na Ação Anulatória ainda não transitou em julgado, estando em fase de conclusão para julgamento do Recurso de Apelação interposto pela Fazenda Nacional perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região.²

Os esclarecimentos da perícia judicial, confirmada na sentença acima reproduzida, reforça a conclusão desta relatora com relação ao cumprimento das condições para usufruir da alíquota zero, na forma prevista pelo art. 1º, I, da Lei nº 10.925/2004 e no art. 1º, I, do Decreto nº 5.630/2005, motivo pelo qual devem ser revertidas as glosas realizadas pela Fiscalização.

3. Da atualização dos créditos pela Taxa Selic

Pede a Recorrente a incidência da Taxa SELIC sobre o valor do direito creditório reconhecido, a contar da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Para tanto, argumenta que, do momento da transmissão do pedido de ressarcimento, até a prolação do r. despacho decisório recorrido, transcorreu prazo de aproximadamente 3 anos, superando o prazo de 360 dias previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007.

Com razão à defesa.

Com relação a tal pedido, reproduzo as razões de decidir do ilustre Conselheiro Jorge Luiz Cabral em seu r. voto condutor do v. **Acórdão nº 3402-010.425**, as quais peço a vênua para adotar a título de fundamentação, na forma permitida pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9784/1999:

A correção monetária dos créditos de PIS/COFINS para fins de ressarcimento é expressamente proibida por Lei, nos termos do artigo 13, da Lei nº 10.833/2003.

“Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

²<https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetailProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=e98b52a74bd65a88bdd97911da99531cdcdff65c44855558>

(...)

VI - no art. 13 desta Lei.

No entanto, o artigo 24, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 determina que:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Em atendimento à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Recursos Especiais 1.767.945/PR; REsp 1.768.060/RS, REsp 1.768.415/SC, submetidos à sistemática do art. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, determina que considera-se resistência injustificada da Fazenda Pública, ao aproveitamento do crédito, emitir decisão após o prazo estipulado no artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer SEI nº 3.686/2021/ME, acompanhado pela Nota Técnica CODAR nº 22/2021, que trata da aplicação da taxa SELIC aos pedidos de ressarcimento e outros, dando cumprimento à decisão do STJ, já referida.

A decisão do STJ reconhece que os créditos do regime não cumulativo são de natureza escritural e, portanto, não devem ser submetidos à correção monetária por ocasião do seu aproveitamento, mas também indica que a resistência injustificada à utilização do crédito pela Fazenda Pública configura exceção a esta regra, pelo que resta claro da leitura do voto do eminente relator, o Ministro Sérgio Kukina:

“Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.” Veja-se o conteúdo de mencionados dispositivos legais:

Lei 10.833/2003 Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

VI - no art. 13 desta Lei.

A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.

(...)A doutrina especializada não diverge dessa constatação, consoante leciona André Mendes Moreira em sua obra "A não cumulatividade dos tributos" (2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 435):

A não cumulatividade do PIS/COFINS parte da mesma premissa: os créditos das referidas contribuições são meramente escriturais, e, portanto, não geram dívida do Poder Público para com o contribuinte. Seu fim é puramente contábil, para nada mais se prestando além do cálculo do valor devido, salvo se a lei dispuser em contrário [...]. A legislação, confirmando o que se está a expor, predica que o montante dos créditos de PIS/COFINS 'não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição'.

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.

(...)Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, conseqüentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.

Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco."

A atualização pela taxa SELIC dos créditos de PIS/COFINS sujeitos a ressarcimento resulta apenas da imposição de resistência indevida da Fazenda Pública à sua utilização pelo detentor do direito, sendo indevida nos demais casos.

Reconheço que o caso concreto enquadra-se na situação de imposição de resistência indevida pela administração, nos termos da decisão do STJ e demais disposições normativas já citadas acima.

Dou razão parcial à Requerente, no sentido prover a correção monetária do crédito pretendido para ressarcimento, no entanto, a data de início da correção provida deve ser do primeiro dia após decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, prazo este iniciado na data do protocolo do pedido de ressarcimento, do artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, até o dia da efetiva disponibilização.

Esclareço que a Súmula CARF nº 125 foi revogada através da Nota Técnica SEI nº 42950/2022/ME, exarada pela Coordenação-Geral de Gestão do Julgamento do CARF, pela superveniência de decisão do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.767.945/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, a qual teria fixado a tese de que o termo inicial "da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido

administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)”, sendo tal correção também aplicável ao PIS/COFINS não cumulativos – conclusão extraída da exegese da decisão do STJ.

A **Nota Técnica SEI nº 42950/2022/ME** foi motivada com os seguintes fundamentos:

A PGFN, por meio do PARECER SEI Nº 3686/2021/ME, aprovado em 17 de junho de 2021, pelo Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário, em resposta à consulta da Secretaria da Receita Federal, sobre os efeitos da tese fixada sobre questões de suspensão, interrupção e reinício da contagem de prazo da atualização monetária dos créditos escriturais, se pronunciou nos itens 18 e 19, nos seguintes termos:

“18. A formação da jurisprudência relativa à correção dos créditos escriturais, nas hipóteses de resistência injustificada do Fisco, tem como uma das suas premissas evitar o enriquecimento sem causa, mitigando a redução dos valores reais dos créditos a serem restituídos. Essa mitigação tem como parâmetro o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, fixando prazo limite de 360 dias para decisão quanto ao pedido de ressarcimento, a partir do qual os valores passariam a ser corrigidos.

19. A incapacidade material pode restringir a aplicação absoluta do preceito legal acima mencionado, porém, a consequência para o descumprimento do prazo de 360 dias foi estabelecida pela jurisprudência: a correção dos valores. Desse modo, os contribuintes que consigam utilizar os créditos dentro de 360 dias não terão correção do crédito, mas, nos casos em que o prazo for ultrapassado, a correção deve ocorrer a partir do 361º dia após o protocolo do pedido de ressarcimento, a fim de evitar desequilíbrio entre os que receberam no prazo e os que receberam fora do prazo.”

Em vista dos esclarecimentos prestados pela PGFN no Parecer acima citado e da vinculação da Administração Pública aos Recursos Especiais 1.767.945/PR; 1.7680.60/RS e 1.768.415/SC, a Secretaria Especial da Receita Federal editou nova Instrução Normativa, em 06/12/2021, passando os arts. 151 e 152 da referida IN RFB 2.055/2021 a prever textualmente os acréscimos legais, a partir do 361º dia do protocolo do requerimento de ressarcimento, como segue:

“Art. 151. Não haverá incidência dos juros compensatórios sobre o crédito do sujeito passivo:

I - se a restituição for efetuada no mesmo mês da origem do direito creditório;

II - no caso de compensação de ofício ou compensação declarada pelo sujeito passivo, se a data de valoração do crédito ocorrer no mesmo mês da origem do direito creditório;

III - no ressarcimento ou na compensação de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, ressalvado o disposto no art. 152; e

IV - na compensação do crédito de IRRF relativo a juros sobre capital próprio e de IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a cooperativas a que se referem o art. 81 e o caput do art. 82, respectivamente.

Art. 152. Na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, aplica-se à parcela do crédito não ressarcida ou não compensada o acréscimo de que trata o caput do art. 148.

§ 1º No cálculo dos juros de que trata o caput, será observado como termo inicial o 361º (trecentésimo sexagésimo primeiro) dia contado da data do protocolo do pedido de ressarcimento original.

§ 2º O termo final da valoração do crédito objeto de pedido de ressarcimento deverá ser:

I - na hipótese de ressarcimento, quando a quantia for disponibilizada ao contribuinte;

II - na hipótese de compensação declarada, quando houver a entrega da declaração de compensação original; e

III - na hipótese de compensação de ofício, quando ela for considerada efetuada."

Nesse ponto, demonstrada a necessidade de revisão da Súmula CARF nº 125, diante desse julgado.

A partir dessa exposição, cabe verificar a aplicação do art. 74, § 4º do RICARF/15, assim redigido:

"Art. 74. O enunciado de súmula poderá ser revisto ou cancelado por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de conselheiros.

§ 1º A proposta de que trata o caput será encaminhada por meio do Presidente 80 do CARF.

§ 2º A revisão ou o cancelamento do enunciado observará, no que couber, o procedimento adotado para sua edição.

§ 3º A revogação de enunciado de súmula entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

§ 4º Se houver superveniência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, que contrarie súmula do CARF, esta súmula será revogada por ato do presidente do CARF, sem a necessidade de observância do rito de que tratam os §§ 1º a 3º. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

§ 5º O procedimento de revogação de que trata o § 4º não se aplica às súmulas aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda." (Grifado)

A Súmula CARF nº 125, com o enunciado *"No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."*, foi aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2018 e não foi editada portaria pelo Sr. Ministro de Estado de Economia para atribuir efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal. Posteriormente, em 28/05/2020, transitou em julgado o RESP 1.767.945, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, com a seguinte tese fixada: *"O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".*

Portanto, verifica-se contrariedade da Súmula CARF nº 125 com o julgado, impondo-se sua revogação, nos termos do §4º do art.74 do RICARF, por meio de Portaria do Presidente do CARF, uma vez que o Acórdão proferido no RESP 1.767.945 foi superveniente.

Portanto, deve ser adotada a correção monetária pela Taxa Selic sobre o crédito, considerando como data de início da correção o primeiro dia após decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, a contar da data do protocolo do Pedido de Ressarcimento (art. 24 da Lei nº 11.457/2007), até o dia da efetiva disponibilização.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, redator designado.

Tendo a maioria dos membros do Colegiado acompanhado a relatora pelas conclusões, coube a mim a elaboração do voto vencedor para fins de deixar consignados os fundamentos adotados pela maioria, o que passo a fazer em sucessivo.

A i. relatora, quando da análise do cumprimento dos requisitos para redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, prevista no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, partiu do mesmo entendimento expresso pela DRJ de que seria necessário verificar: **(i)** se as mercadorias vendidas no mercado interno seriam matérias-primas para a fabricação de adubos e fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM, bem como **(ii)** se as matérias-primas teriam sido efetivamente utilizadas pelo adquirente na fabricação de adubos e fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM.

Divergindo da DRJ, a i. relatora entendeu que as mercadorias vendidas no mercado interno pela Recorrente eram matérias-primas para a fabricação de adubos e fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM, assim como estaria demonstrada nos autos a destinação dessas matérias-primas para a fabricação de fertilizantes, razão pela qual reverteu as glosas.

Isso fica muito claro no seguinte excerto, extraído do voto da i. relatora:

Ao contrário da conclusão do ilustre Julgador de primeira instância, entendo que o fato de ser um micronutriente e, diante da previsão do Decreto nº 4.954, de 2004, que regulamenta a Lei nº 6.694/1980, de que se trata de fertilizante o produto que contém micronutrientes, isoladamente ou em misturas destes, resta demonstrado o enquadramento como matéria-prima, na forma exigida pelo art. 1º, I, do Decreto nº 5.630/2005.

Ademais, a destinação de tais produtos para fabricação de fertilizantes resta demonstrada nos autos através das declarações dos clientes da Recorrente (fls. 158-248), inclusive com Demonstrativo de Registros dos produtos fabricados pela destinatária Bunge Fertilizantes, bem como Cadastros das respectivas empresas (fls. 365-373), o que reforça os argumentos da defesa.

Com a devida vênia ao entendimento expressado no acórdão recorrido, observo que o ilustre julgador a quo chegou a salientar o “esforço da manifestante em comprovar suas alegações”, porém concluiu que a documentação apresentada não foi suficiente para demonstrar inequivocamente que os produtos por ela comercializados foram, de fato, matéria-prima empregada na fabricação de fertilizantes classificados no capítulo 31. Entretanto, não esclareceu qual seria exatamente a comprovação que entenderia passível de elucidar o questionamento.

Diante de tais considerações, entendo que restou suprido o ônus probatório sobre a controvérsia instaurada neste litígio, motivo pelo qual assiste razão à Recorrente com relação ao cumprimento do requisito legal para obtenção do benefício fiscal.

Outrossim, igualmente observo que às fls. 456 a 482, a Recorrente apresentou laudo pericial produzido por Perito Judicial nomeado pelo Juízo da 2ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Mogi das Cruzes/SP, homologado por sentença de procedência proferida nos autos da Ação Anulatória nº 5005138-36.2021.4.03.6100, cujas conclusões, embora trate de crédito de outro período de apuração, aplica-se no presente caso.

Argumenta a defesa que foi atestado por prova pericial técnica que as matérias-primas comercializadas são exclusivamente utilizadas para fabricação de fertilizantes, não podendo ser empregadas para outro fim, o que corrobora a legitimidade do direito creditório pleiteado neste feito.

Quanto ao primeiro requisito analisado, acompanho integralmente o racional trazido pela i. relatora, que concluiu que as mercadorias vendidas pela Recorrente são, de fato, matérias-primas para a fabricação de adubos e fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM.

A divergência, que resultou no acompanhamento do voto da i. relatora pelas conclusões, existe em relação ao segundo requisito.

Não me parece que o § 2º do art. 1º do Decreto nº 5.630, de 2005, quando conformou os requisitos para a redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas vendas de matérias-primas no mercado interno, tenha condicionado essa redução a uma comprovação, por parte do vendedor, de que os produtos tenham efetivamente sido utilizados na fabricação de adubos ou fertilizantes.

O que se pode extrair do texto desse § 2º, a partir de sua literalidade, é que a redução das alíquotas a zero está condicionada à comprovação, por parte do vendedor, de que as matérias-primas tenham sido vendidas a pessoas fabricantes de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM. E só.

Art. 1º Ficam reduzidas a 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 decorrente da venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e suas matérias-primas;

...

§ 2º A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso das matérias-primas de que tratam os incisos I e II do caput, aplica-se somente nos casos em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos neles relacionados.

Uma vez vendidas as matérias-primas para fabricantes de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM, com redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a falta de aplicação dessas matérias-primas na fabricação de adubos ou fertilizantes, em que pese possam gerar alguma consequência para o adquirente, não maculam a redução das alíquotas aproveitada pelo vendedor de boa fé.

Assim, como não parece haver divergência nos autos de que as matérias-primas foram vendidas para fabricantes de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM, entendo que estão cumpridos todos os requisitos para a redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, razão pela qual dou provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente.

Nas demais matérias, acompanho integralmente o racional adotado no voto da i. relatora.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles