



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10875.911556/2011-59</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-003.921 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MIXMICRO INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

REDUÇÃO DE ALÍQUOTA A ZERO. MATÉRIA PRIMA DE FERTILIZANTES. PRODUTOS CLASSIFICADOS NO CAPÍTULO 31 DA TIPI.

Estão sujeitas à alíquota zero a importação e a receita de vendas de matérias-primas para adubos ou fertilizantes do Capítulo 31 da NCM, quando a pessoa jurídica adquirente é fabricante desses produtos, consoante prescreve o parágrafo 2 do inciso I, do Decreto nº 5.630, de 2005.

MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO ESTOQUE DE ABERTURA. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

A partir de 22 de agosto de 2005, o crédito presumido correspondente ao estoque de abertura de que trata o art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, passou a poder ser utilizado para o desconto das contribuições devidas. Pedido de ressarcimento realizado quando vigente autorização legislativa para tal.

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL.

Deve-se reconhecer o direito à correção monetária dos créditos da contribuição não cumulativa após escoado o prazo de 360 dias contados a partir da data da formulação do pedido de ressarcimento

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ, afastar o pedido de diligência e autorizar a atualização

dos créditos pela taxa Selic. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosemburg Filho e Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha que negavam provimento em relação a possibilidade de ressarcimento do crédito presumido.

*Assinado Digitalmente*

**Laura Baptista Borges – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Marcos Roberto da Silva – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Laura Baptista Borges, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a] integral), Wilson Antonio de Souza Correa (substituto[a] integral), Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Luciana Ferreira Braga, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilson Antonio de Souza Correa, o conselheiro(a) Renan Gomes Rego, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade protocolizada pela contribuinte.

Por bem relatar e resumir os fatos, para melhor compreensão da origem do processo, transcrevo o relatório da DRJ:

*“Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do despacho decisório, proferido pela DRF/Guarulhos, o qual indeferiu crédito pleiteado no pedido de ressarcimento de PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADO nº 04083.34743.301210.1.5.10-2415, no valor de R\$ 36.504,94 e não homologou as compensações declaradas na Dcomp nº 12803.75158.301210.1.7.10.0059, vinculada ao pedido de ressarcimento.*

*De acordo com o Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT nº 0391/2013, o pedido de ressarcimento em epígrafe, relativo ao 2º trimestre de 2005, foi baixado para tratamento manual em 22/01/2013 em decorrência da determinação de revisão de ofício.*

No referido despacho, em especial assentou a fiscalização:

- que a interessada industrializa e comercializa, no mercado interno, produtos que são matérias-primas para a fabricação de produtos classificados no capítulo 31 da NCM não estando sujeitas ao pagamento de PIS/Pasep e Cofins, a partir 26 de julho de 2004, em virtude da redução de alíquota para zero;
- que as vendas da empresa referem-se a produtos com as seguintes classificações NCM 2528.90.00; 26.08.00.90; 2817.00.10; 2836.99.19; 2833.26.00; 3824.90.77 e 3824.90.79;
- que, em conformidade com o disposto no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004 e observado o disposto no art. 111, inciso II da Lei nº 5.172 de 1966 (CTN) para que as pessoas jurídicas façam jus ao benefício fiscal é necessário que na composição dos adubos e fertilizantes do capítulo 31 da NCM, sejam utilizadas matérias-primas que contenham em sua composição nitrogênio, fósforo e potássio;
- que, no curso da ação fiscal a interessada apresentou planilha de vendas e memorial descritivo de cada produto saído do estabelecimento e, do cruzamento das informações das duas planilhas, verificou-se que somente aos produtos "Mix Mega ADM" (granulado), "Fosfato Granulado" (Mix Mega Plus ADM), "Mix Mega Plus ADM" (granulado) e "Mix ADM VII" (granulado) poderiam ser aplicado a alíquota zero, pois eram os únicos que continham nitrogênio, fósforo e potássio em sua composição. Desse modo, calculou novos percentuais de rateio entre o mercado interno tributado e não tributado, conforme a tabela abaixo:

Quadro 01 – Demonstrativo das Vendas (Não Tributada – NT)

LANÇTO.	PRODUTO	NCM	DESCRIÇÃO NCM	TOTAL DO MÊS (R\$)	PIS	COFINS
ABR/2005	MIX MEGA PLUS ADM GRANULADO	3824.90.79	Ex 01 - Micronutrientes	235.159.41	-	-
MAI/2005	MIX ADM VII GRANULADO	3824.90.79	Ex 01 - Micronutrientes	361.134.80	-	-

- que efetuou a glosa de receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição, com suspensão ou sujeitas à alíquota zero, por não constar em sua composição os elementos ditos essenciais, fator esse que determinou o novo percentual de rateio (mercado interno tributado x mercado interno não tributado).

E concluiu a fiscalização "que com referência aos meses de abril/2005 e maio/2005, os créditos vinculados ao mercado interno não tributado foram totalmente utilizados para a dedução dos valores dos créditos glosados, os quais se referem a créditos relativo ao Mercado Interno Tributado. Com relação ao mês de junho/2005, não se apurou créditos vinculados ao Mercado Interno (Não Tributado - NT)."

Diante da inexistência do crédito o pedido de ressarcimento foi indeferido e a compensação vinculada ao pedido não foi homologada.

*Regularmente cientificado do despacho decisório em 06/11/2013, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 21/11/2013, cujo teor será a seguir sintetizado.*

*No tópico I - Dos fatos, I.1- Do R. Despacho Decisório, inicialmente, faz uma narrativa dos fatos e, a seguir, explica que produz e comercializa micronutrientes, tais como, Boro, Zinco, Cobre e Molibdênio, utilizadas exclusivamente como matérias-primas para a fabricação de fertilizantes classificadas no capítulo 31 da TIPI e que a fiscalização restringiu o alcance da regra estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004.*

*Aduz também que, sem qualquer fundamentação ou justificativa, foi glosado o crédito presumido relativo aos estoques de abertura no trimestre. Diz que a glosa foi realizada na planilha de recomposição de créditos, não havendo qualquer manifestação da autoridade fiscal quanto à glosa. Neste sentido, argumenta que somente a partir de 2005 foi submetida ao regime de apuração pelo lucro real, sendo-lhe aplicável o § 5º do art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual, a contagem dos doze meses se dá a partir da data de alteração do regime de tributação e não a data da introdução da sistemática não-cumulativa na legislação.*

*Reclama que o entendimento da autoridade fiscal não pode prosperar porque restringiu o alcance da regra estabelecida pelo artigo 1º da Lei nº 10.925, de 2004, ignorou os conceitos estabelecidos pelo regulamento que trata das normas gerais relativas a fertilizantes (Decreto nº 4.954, de 2004), valendo-se incorretamente da regra estabelecida pelo art. 111, II do CTN e por ter erroneamente glosado créditos presumidos relativos ao estoque de abertura.*

*Alega que, indubitavelmente, as mercadorias produzidas são matérias-primas utilizadas na fabricação de fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI, nos moldes definidos pela legislação federal e, inclusive, pelo Ministério da Agricultura, devendo o pedido de ressarcimento pleiteado ser deferido.*

*A seguir, no tópico "II - Do Direito II.1 - Alíquota Zero de PIS e Cofins na Venda de Matérias-Primas para Fabricação de Fertilizantes", afirma que de acordo com a legislação que rege a matéria os requisitos para a saída de produtos com alíquota zero são: (i) que determinado produto seja utilizado na fabricação de fertilizantes classificados na posição 31 da TIPI e (ii) que o adquirente seja efetivamente fabricante dos referidos fertilizantes, não havendo óbice, quando cumpridos os requisitos, para a aplicação da alíquota zero de PIS e Cofins sobre a comercialização dos produtos. Alega que não há no texto legal ou regulamentar quaisquer restrições à aplicação da alíquota zero sobre o comércio das matérias-primas empregadas na fabricação de fertilizantes, além da condição da qualificação do adquirente como*

*fabricante dos produtos classificados no capítulo 31 da TIPI, sendo vedado ao aplicador da Lei restringir o seu alcance.*

*Contrapõe-se à fiscalização alegando que a Nota 6 do capítulo 31 da TIPI ao tratar da expressão "outros adubos (fertilizantes), apenas esclarece que para que sejam classificados na posição 3105, os adubos e fertilizantes devem conter pelo menos um dos "constituintes essenciais" - nitrogênio, fósforo e potássio. Não significa, no entanto, que tais fertilizantes não sejam compostos de outros elementos nutrientes além dos citados.*

*No tópico "II.3 - Decreto nº 4.954/04 - Regulamento Federal de Fertilizantes", traz à discussão o Decreto nº 4.954, de 2004, o qual regulamenta a Lei nº 6.694, de 1980, que dispõe sobre a inspeção e fiscalização da produção e do comércio de fertilizantes destinados à agricultura. Esclarece que o inciso III do art. 2º do referido Decreto é considerado fertilizante a "substância mineral ou orgânica, natural ou sintética, fornecedora de um ou mais nutrientes de plantas". E, no inciso XIV do mesmo artigo, traz o conceito de "nutriente" como o "elemento essencial ou benéfico para o crescimento e produção de vegetais, subdivididos em: macronutrientes primários (Nitrogênio, Fósforo e Potássio), macronutrientes secundários (Cálcio, Magnésio e Enxofre) e micronutrientes (Boro, Cloro, Cobre, Ferro, Manganês, Molibdênio, Zinco, Cobalto, Silício) e outros elementos que a pesquisa científica vier a definir. Afirma, ainda, que referido regulamento conceitua matéria-prima dos fertilizantes, "o material destinado à obtenção direta de fertilizantes, corretivos, inoculantes ou biofertilizantes, por processo químico, físico ou biológico." Conclui que os fertilizantes classificados no capítulo 31, ainda que devam conter necessariamente um dos macronutrientes primários, também serão matérias-primas todos aqueles nutrientes essenciais destinados à sua obtenção.*

*Informa que em atenção ao disposto no art. 24 do Decreto nº 4.954, de 2004, os fabricantes de fertilizantes devem enviar trimestralmente ao Ministério da Agricultura formulário contendo os dados relativos às quantidades de matérias-primas empregadas nos produtos fabricados. Diz que anexou à manifestação de inconformidade, os formulários enviados por seus clientes ao Ministério da Agricultura (doc. 04) e outros documentos que demonstram a composição dos fertilizantes fabricados pelas adquirentes (doc. 05).*

*Afirma que, validando todas as informações trazidas na manifestação de inconformidade, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial nº 957.670 considerando o ácido bórico como matéria-prima na fabricação de fertilizantes.*

*No item "II.4 - Do Alcance do Art. 111 do Código Tributário Nacional", aduz que não há dúvidas de que é a própria autoridade fiscal quem está restringindo o alcance do benefício concedido pela Lei nº 10.925, de 2004. Assim, não cabe à autoridade*

*administrativa, com base exclusivamente em seu entendimento pessoal, adotar conceitos esparsos e desprovidos de qualquer técnica, bem como utilizar-se de conceitos que lhe são mais convenientes, de maneira a definir "matéria-prima" beneficiada pela alíquota zero apenas como os macronutrientes utilizados na fabricação de fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI.*

*Requer o acolhimento da manifestação de inconformidade para que seja deferido o pedido de ressarcimento e homologada a declaração de compensação. Protesta pela junta posterior de outros documentos que sejam convenientes à comprovação das alegações na presente manifestação.*

*É o relatório."*

Ao analisar a questão, a 3ª Turma da DRJ/CTA, julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por maioria de votos, conforme acórdão assim ementado:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005*

*DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.*

*A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.*

*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 da NCM, aplica-se somente quando restar comprovado que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante desses produtos e utilize os produtos adquiridos como matéria-prima.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA. MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO PARA LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.*

*A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido, passar a adotar o regime de tributação com base no lucro real, terá, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens e ao aproveitamento do crédito presumido em doze parcelas mensais iguais e sucessivas a partir da data da opção.*

*MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO ESTOQUE DE ABERTURA. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Até 22 de agosto de 2005, o crédito presumido correspondente ao estoque de abertura de que trata o art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 12 da Lei nº*

10.833, de 2003, somente poderia ser utilizado para o desconto das contribuições devidas.

**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”*

Inconformada, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, pugnando pela reforma do acórdão recorrido, conforme seguintes tópicos da peça recursal:

- 1) Nulidade do acórdão da DRJ em razão da utilização (indevida) de novo critério jurídico para manter o indeferimento do direito creditório pleiteado;
- 2) Ausência de intimação específica e/ou diligência para apresentação de informações e documentos complementares;
- 3) Do cumprimento dos requisitos legais para gozo da alíquota zero de PIS e COFINS instituída pela Lei n.º 10.925/04;
- 4) Do emprego do mix na fabricação do fertilizante classificado no capítulo 31 da TIPI;
- 5) Da regularidade da utilização do crédito presumido de PIS de estoque de abertura;
- 6) Da necessária atualização dos créditos pela taxa SELIC; e
- 7) Diligência Fiscal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

**1. NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ EM RAZÃO DA UTILIZAÇÃO (INDEVIDA) DE NOVO CRITÉRIO JURÍDICO PARA MANTER O INDEFERIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO.**

Argumenta a Recorrente que o acórdão recorrido é nulo, nos termos do artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972, em especial por entender que a DRJ inovou trazendo novo critério jurídico para manter o indeferimento do direito creditório. Veja-se:

*“23. Conforme se verifica do próprio despacho decisório, a análise do crédito foi eminentemente jurídica, tendo em vista que a Autoridade Fiscal realizou a interpretação do conceito de matéria prima trazido pelo art. 1º, I, da Lei nº 10.925/04 a partir da aplicação do mandamento inscrito no art. 111, II, do CTN, juntamente com o entendimento exposto na Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 140, de 11 de abril de 2006.*

(...)

*27. Por sua vez, com relação à aplicação da alíquota zero prevista no art. 1º, I, da Lei nº 10.925/04, a r. decisão recorrida manteve o indeferimento do direito creditório pleiteado, basicamente, ao (novo) argumento (agora em relação a aspectos probatórios) de que: “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, empregados pela empresa adquirente 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”.*

Entendo que as alegações da Recorrente não merecem prosperar, na medida em que, na verdade, a DRJ não inovou ou alterou qualquer critério jurídico do lançamento fiscal, mas simplesmente enfrentou o tema e alegações trazidos na Manifestação de Inconformidade, entendendo pela não comprovação das alegações em sua defesa.

Nego, portanto, provimento.

## **2. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO ESPECÍFICA E/OU DILIGÊNCIA PARA APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS COMPLEMENTARES.**

A Recorrente alega, ainda, em seu Recurso Voluntário, que houve ausência de intimação específica para apresentação de documentos e de diligência, conforme se confere abaixo:

*“43. Entretanto, em que pese o entendimento manifestado pela 3ª Turma da DRJ/CTA, fato é que, no curso do processo administrativo, a Recorrente e os seus clientes jamais foram intimados especificamente para demonstrar como o mix (mistura de micronutrientes) seria empregado no processo produtivo de fertilizantes.*

*44. Ora, diante das informações prestadas pela Recorrente e do amplo acervo probatório juntado aos autos, persistindo dúvidas quanto à confirmação do direito*

*creditório pleiteado ou havendo a necessidade de novos esclarecimentos e documentos, é evidente, razoável e jurídico que a 3ª Turma da DRJ/CTA deveria, ao menos, ter devolvido os autos à repartição de origem e determinado a realização de diligência para o devido e necessário aprofundamento do trabalho fiscal, inclusive e principalmente, intimando os clientes da Recorrente para complementar o acervo probatório, e não simplesmente manter o indeferimento do crédito pleiteado, optando pelo caminho mais fácil e, também, mais curto.”*

Vale observar que a Autoridade Julgadora de primeira instância é livre para formar sua convicção na apreciação de provas, podendo determinar a realização de diligências ou perícias quando entendê-las necessárias e indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/1972.

É nesse sentido o entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 163:

**“Súmula CARF n.º 163**

**Aprovada pelo pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

*O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”*

Há que se observar, nesse sentido, que a Recorrente sequer realizou o pedido de diligência em sua Manifestação de Inconformidade.

Por tais razões, nego provimento ao pleito da Recorrente.

### **3. DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA GOZO DA ALÍQUOTA ZERO DE PIS E COFINS INSTITUÍDA PELA LEI N.º 10.925/04.**

O artigo 1º, da Lei n.º 10.925/2004, determinou, precisamente, o seguinte:

*“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;***

*(...)*

*Parágrafo único. O Poder Executivo regulamentará a aplicação das disposições deste artigo.”*

Ato contínuo o Poder Executivo editou, em 26 de agosto de 2004, o Decreto n.º 5.195, posteriormente revogado pelo Decreto n.º 5.630, de 22 de dezembro de 2005, o qual passou a regulamentar a redução à zero das alíquotas do PIS e da COFINS incidentes na importação e na comercialização no mercado interno dos produtos de que trata o artigo 1º, da Lei n.º 10.925/2004, nos seguintes termos:

*“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;***

*(...)*

*§ 1º A redução de alíquotas de que trata o caput não se aplica à receita bruta decorrente da venda de produtos classificados no Capítulo 31 da NCM destinados ao uso veterinário.*

***§ 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.***

*Art. 2º A Secretaria da Receita Federal poderá disciplinar, no âmbito de sua competência, a aplicação das disposições deste Decreto.”*

Neste contexto temos as seguintes condições a serem observadas para que as alíquotas das contribuições sejam reduzidas à zero

- (i) as vendas de matéria-prima devem ser realizadas 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.

Alega a Recorrente que as operações objeto de glosa foram realizadas no mercado interno e que todas as pessoas jurídicas adquirentes dos *mixes* comercializados pela Recorrente são fabricantes de fertilizantes, como cabalmente comprovado nos autos.

Veja-se o que restou sedimentado no acórdão da DRJ:

*“No tocante à definição de matéria-prima utilizada na fabricação de adubos e fertilizantes, há que se recorrer, subsidiariamente, aos conceitos trazidas pelo Decreto nº 4.954, de 2004, o qual regulamenta a Lei nº 6.694, de 1980, que dispõe sobre a inspeção e fiscalização da produção e do comércio de fertilizantes destinados à agricultura, tal como alegou a manifestante.*

*O art. 2º, III, "a" a "o", do referido Decreto, a seguir transcrito, encontra-se a definição de fertilizantes:*

*(...)*

*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.***

Neste contexto, entendeu a DRJ que restaria ao órgão julgador verificar se a Recorrente cumpriu as condições para a concessão do benefício previsto no artigo 1º, da Lei n.º 10.925/2004.

O primeiro requisito, da venda no mercado, foi cumprido pela Recorrente (fls. 31/1.251), o que, tal como consta no Recurso Voluntário, a DRJ não contestou, dado o que restou decidido no acórdão proferido pela C. 3ª Turma da DRJ/CTA.

Resta, portanto, verificar se os produtos comercializados pela Recorrente foram utilizados, de fato, como 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.

Neste ponto, entendeu a DRJ que a documentação apresentada pela Recorrente não teria sido suficiente para demonstrar inequivocamente que os produtos por ela comercializados foram, de fato, empregados pela empresa adquirente 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.

Tal conclusão teve como base os seguintes fundamentos:

*“Para comprovar suas alegações a manifestante informa que anexou à manifestação de inconformidade declarações prestadas pelas empresas adquirentes dos produtos no período em tela (Doc. 03), documentos enviados por seus clientes ao Ministério da Agricultura que comprovam as quantidades de micronutrientes empregados nos fertilizantes classificados no capítulo 31 (doc. 04) e outros documentos que demonstram a composição dos fertilizantes fabricados pelas adquirentes (doc. 05).*

*Constam, às fls. 1232/1252, declarações firmadas pelos representantes legais das empresas Profertil Produtos Químicos e Fertilizantes Ltda, Fertilizantes Heringer S.A. e ADM do Brasil Ltda 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. Também consta declaração da empresa Bunge Fertilizantes S.A., de 01 de agosto de 2004, de que as matérias-primas a serem adquiridas Mixmicro Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda, será destinada exclusivamente à comercialização para fabricação de fertilizantes classificados no capítulo 31 da NCM.*

*Contudo, 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.*

*Para comprovar o teor das declarações firmadas, foram apresentados, às fls. 1194/1197, "ordens de produção" da empresa Yara Brasil Fertilizantes S.A. referentes ao meses de janeiro a junho de 2005. As ordens de produção especificam os elementos componentes dos fertilizantes fabricados:*

<b>Yara Brasil Fertilizantes S.A.</b>			
Produção e Comercialização de Fertilizantes			
Data	20/05/2005		
Estabelecimento Produtor	RS 05207-8		
Endereço	Av. Almirante Maximiano Fonseca, 2001		
Município	Rio Grande		
Estado	RS		
<b>Order</b>	<b>Material</b>	<b>Nome</b>	<b>Qtd Consumida (t)</b>
P2417279G505	P7347G	BORO 10%	200,466

## Yara Brasil Fertilizantes S.A.

## Produção e Comercialização de Fertilizantes

Data 01/04/2005

Estabelecimento Produtor : SP 09894-9

Endereço : Av. Engenheiro Plínio de Queiróz, s/nº sl 01 - Jardim São Marcos

Município : Cubatão

Estado : SP

Order	Material	Nome	Qtd Consumida (t)
WCBT15796E	P7106G	ZINCO 6S 15Zn - NÃO USAR	0,540
WCBT15796E	P7292G	00 00 60 KCL	7,209
WCBT15796E	P7295G	00 18 00 16H2O 20Ca 12S SSP - NÃO USAR	3,294
WCBT15796E	P7316G	11 52 00 46H2O MAP	11,340
WCBT15796E	P7347G	BORO 10%	0,270

## Yara Brasil Fertilizantes S.A.

## Produção e Comercialização de Fertilizantes

Data 02/05/2005

Estabelecimento Produtor : SP 09894-9

Endereço : Av. Engenheiro Plínio de Queiróz, s/nº sl 01 - Jardim São Marcos

Município : Cubatão

Estado : SP

Order	Material	Nome	Qtd Consumida (t)
WCBT157BAE	P7263G	1.8B 0.8Cu 2Mn 0.1Mo 9Zn	0,810
WCBT157BAE	P7292G	00 00 60 KCL	3,591
WCBT157BAE	P7295G	00 18 00 16H2O 20Ca 12S SSP - NÃO USAR	16,740
WCBT157BAE	P7316G	11 52 00 46H2O MAP	1,485
WCBT157BAE	P7A02K	21 00 00 24S SAM - NÃO USAR	4,374

## Yara Brasil Fertilizantes S.A.

## Produção e Comercialização de Fertilizantes

Data 01/06/2005

Estabelecimento Produtor : SP 09894-9

Endereço : Av. Engenheiro Plínio de Queiróz, s/nº sl 01 - Jardim São Marcos

Município : Cubatão

Estado : SP

Order	Material	Nome	Qtd Consumida (t)
WCBT157ED6	P7106G	ZINCO 6S 15Zn - NÃO USAR	0,105
WCBT157ED6	P7232G	03 17 00 14Ca 6S (BASICO)	11,430
WCBT157ED6	P7292G	00 00 60 KCL	1,995
WCBT157ED6	P7316G	11 52 00 46H2O MAP	0,300
WCBT157ED6	P7347G	BORO 10%	0,105
WCBT157ED6	P7A02K	21 00 00 24S SAM - NÃO USAR	1,065

## Yara Brasil Fertilizantes S.A.

## Produção e Comercialização de Fertilizantes

Data 24/06/2005

Estabelecimento Produtor : RS 05207-8

Endereço : Av. Almirante Maximiano Fonseca, 2001

Município : Rio Grande

Estado : RS

Order	Material	Nome	Qtd Consumida (t)
WRIG151AB6	P7347G	BORO 10%	0,300

Por sua vez, o documento anexado às fls. 1200/1229, diz respeito às informações prestadas pela empresa Bunge Fertilizantes S.A. ao Ministério da Agricultura, em atendimento ao artigo 24 do Decreto 4.954/2004, referente ao 2º trimestre de 2005.

## A título de exemplo reproduz-se a folha 01 e 02 (de 32) do referido relatório:

Bunge Fertilizantes - Cubatao Compania: 830

PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE FERTILIZANTES, CORRETIVOS, INOCULANTES, ESTIMULANTES OU BIOFERTILIZANTES

Trimestre: 2 / 2005

Estabelecimento Produtor: 830 Bunge Fertilizantes S/A									
Endereço : Estrada Eng. Plínio de Queiroz s/n - Jd. Sao Marcos						Registro EP No.: SP-09903-1			
						Município : CUBATAO SP			
Registro Do Produto	Produtos (Garantia)	Unidade	Produzido	Aquisição	Importado	Comercializado		Estoque	
						Quantidade	Destino (UF)		
MG-09931 10392-8	FERTILIZANTE 31.00.02 N= 31,0% K2O= 2,0%	ton	27,00	0,00	0,00	27,00	BA	0,00	
TOTAL DO ESTADO BA			27,00	0,00	0,00	27,00		0,00	
MG-09931 10392-8	FERTILIZANTE 31.00.02 N= 31,0% K2O= 2,0%	ton	29,00	0,00	0,00	29,00	ES	0,00	
TOTAL DO ESTADO ES			29,00	0,00	0,00	29,00		0,00	
MG-09931 10306-5	FERTILIZANTE 22.00.22 N= 22,0% K2O= 22,0%	ton	1,60	0,00	0,00	1,60	GO	0,00	
MG-09931 10366-6	FERTILIZANTE 27.00.10 N= 27,0% K2O= 10,0%	ton	27,00	0,00	0,00	27,00	GO	0,00	
MG-09931 10386-3	FERTILIZANTE 30.00.20 N= 30,0% K2O= 20,0%	ton	71,73	0,00	0,00	71,73	GO	0,00	
MG-09931 10150-0	FERTILIZANTE I 20.00.30 N= 20,0% K2O= 30,0%	ton	152,19	0,00	0,00	152,19	GO	0,00	
TOTAL DO ESTADO GO			252,52	0,00	0,00	252,52		0,00	
MG-09931 10216-6	FERTILIZANTE 16.00.30 N= 16,0% K2O= 30,0%	ton	26,83	0,00	0,00	26,83	MG	0,00	
MG-09931 10263-8	FERTILIZANTE 17.06.24 N= 17,0% P2O5CNA= 6,0% K2O= 24,0%	ton	538,14	0,00	0,00	538,14	MG	0,00	
MG-09931 10279-4	FERTILIZANTE 18.00.24 N= 18,0% K2O= 24,0%	ton	319,37	0,00	0,00	319,37	MG	0,00	
MG-09931 10281-6	FERTILIZANTE 18.00.27 N= 18,0% K2O= 27,0%	ton	210,00	0,00	0,00	210,00	MG	0,00	
MG-09931 10143-7	FERTILIZANTE 20.00.20 N= 20,0% K2O= 20,0%	ton	179,62	0,00	0,00	179,62	MG	0,00	
MG-09931 10161-5	FERTILIZANTE 20.05.10 N= 20,0% P2O5CNA= 5,0% K2O= 10,0%	ton	188,41	0,00	0,00	188,41	MG	0,00	
MG-09931 10162-3	FERTILIZANTE 20.05.15 N= 20,0% P2O5CNA= 5,0% K2O= 15,0%	ton	107,83	0,00	0,00	107,83	MG	0,00	

## PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE FERTILIZANTES, CORRETIVOS, INOCULANTES, ESTIMULANTES OU BIOFERTILIZANTES

Trimestre: 2 / 2005

Estabelecimento Produtor: 830 Bunge Fertilizantes S/A									
Endereço : Estrada Eng. Plínio de Queiroz s/n - Jd. Sao Marcos						Registro EP No.: SP-09903-1			
						Município : CUBATAO SP			
Registro Do Produto	Produtos (Garantia)	Unidade	Produzido	Aquisição	Importado	Comercializado		Estoque	
						Quantidade	Destino (UF)		
MG-09931 10392-8	FERTILIZANTE 31.00.02 N= 31,0% K2O= 2,0%	ton	168,64	0,00	0,00	168,64	MG	0,00	
MG-09925 00257-1	SULFATO DE AMÔNIO 21.00.00 N= 21,0% S= 24,0%	ton	54,00	0,00	0,00	54,00	MG	0,00	
TOTAL DO ESTADO MG			1792,84	0,00	0,00	1792,84		0,00	
AL-05032 10198-9	FERTILIZANTE 05.25.25 N= 5,0% P2O5CNA= 25,0% K2O= 25,0% Ca= 2,0% S= 1,0%	ton	405,00	0,00	0,00	405,00	MS	0,00	
MG-09931 01758-9	FERTILIZANTE 14.07.21 N= 14,0% P2O5CNA= 7,0% K2O= 21,0%	ton	348,15	0,00	0,00	348,15	MS	0,00	
MG-09931 10163-1	FERTILIZANTE 20.05.20 N= 20,0% P2O5CNA= 5,0% K2O= 20,0%	ton	908,54	0,00	0,00	908,54	MS	0,00	
AL-05032 10402-3	SUPERFOSFATO SIMPLES 00.18.00 P2O5CNA= 18,0% P2O5H2O= 15,0% Ca= 18,0% S= 12,0%	ton	93,32	0,00	0,00	93,32	MS	0,00	
MG-09925 00239-2	SUPERFOSFATO TRÍPELO 00.46.00 P2O5CNA= 46,0% P2O5H2O= 40,0% Ca= 13,0%	ton	30,00	0,00	0,00	30,00	MS	0,00	
MG-09925 00326-7	UREIA 46.00.00 N= 46,0%	ton	20,00	0,00	0,00	20,00	MS	0,00	
TOTAL DO ESTADO MS			1805,01	0,00	0,00	1805,01		0,00	
MG-09931 10125-9	FERTILIZANTE 19.00.24 N= 19,0% K2O= 24,0%	ton	130,68	0,00	0,00	130,68	MT	0,00	
TOTAL DO ESTADO MT			130,68	0,00	0,00	130,68		0,00	
MG-09925 00233-3	CLORETO DE POTASSIO 00.00.60 K2O= 60,0%	ton	45,51	0,00	0,00	45,51	PR	0,00	
MG-09931 01726-1	FERTILIZANTE 13.00.36 N= 13,0% K2O= 36,0%	ton	1285,03	0,00	0,00	1285,03	PR	0,00	
MG-09931 10216-6	FERTILIZANTE 16.00.30 N= 16,0% K2O= 30,0%	ton	19,73	0,00	0,00	19,73	PR	0,00	

*Identificou-se, dentre outros, na composição dos fertilizantes fabricados, tanto pela Yara Brasil Fertilizantes S.A quanto pela Bunge Fertilizantes S.A., elementos como o zinco, cálcio, boro, manganês e cobre os quais são matérias-primas para a fabricação de fertilizantes. Contudo, não foram encontrados, dentre os componentes dos fertilizantes fabricados, os produtos vendidos pela requerente na forma de "mistura" (mix) que contém, além dos elementos citados, outros elementos, e que, como se vê, não compuseram a fórmula dos fertilizantes fabricados."*

Entretando, alega a Recorrente que a comprovação pretendida pela DRJ não encontra respaldo legal e que, ainda assim, teria restado comprovado nos autos a utilização de tais produtos como insumo no processo de fabricação de fertilizantes. Vejamos:

*“72. Conforme vastamente demonstrado acima, além de ausência de previsão legal, tal comprovação de emprego só poderia ser realizada por meio da apresentação de documentos pertencentes a terceiros, mais especificamente de fórmulas e procedimentos realizados pelas adquirentes dos **mixes** da Recorrente, que, notoriamente, são protegidos por sigilo industrial, em razão da grande competição deste nicho de mercado.*

*73. De fato, a legislação de regência não exige a comprovação do emprego dos micronutrientes no processo de fabricação dos fertilizantes, para fins de reconhecimento da alíquota zero do PIS e da COFINS. O que a legislação exige é a venda no mercado interno e que o adquirente seja uma pessoa jurídica fabricante de fertilizante, o que, repita-se, é incontroverso nos autos, tendo em vista os documentos apresentados pela Recorrente.*

*74. Não bastasse tudo isso, também não há qualquer mandamento legal que obrigue as adquirentes dos mixes da Recorrente a disponibilizar informações e documentos do seu processo de fabricação de fertilizantes. A interpretação conferida pela r. decisão recorrida, a rigor, conduz à própria impossibilidade do gozo da alíquota zero do PIS e da COFINS pelas fornecedoras de matéria prima, pois, nessa situação, ficariam à mercê da liberalidade das fabricantes (em fornecer ou não os documentos do processo de fabricação de fertilizantes), o que não pode ser admitido.*

*75. Assim, no caso concreto, levando-se em conta somente os requisitos legais realmente estabelecidos pela Lei n' 10.925/04 e o Decreto n' 5.630/05, é patente que a Recorrente possui total direito à fruição da alíquota zero de PIS e COFINS.”*

Portanto, temos que o cerne da discussão posta é a verificação se há ou não nos autos elementos suficientes para o convencimento de que os produtos vendidos pela Recorrente foram empregados como insumo na fabricação de fertilizantes.

Entendeu a DRJ que de acordo com as informações constantes nos autos, especificamente às informações prestadas ao Ministério da Agricultura, em atendimento ao artigo 24 do Decreto n.º 4.954/2004, referente ao 2º trimestre de 2005, *“que na composição dos fertilizantes fabricados, tanto pela Yara Brasil Fertilizantes S.A quanto pela Bunge Fertilizantes S.A., elementos como o zinco, cálcio, boro, manganês e cobre os quais são matérias-primas para a fabricação de fertilizantes. Contudo, não foram encontrados, dentre os componentes dos fertilizantes fabricados, os produtos vendidos pela requerente na forma de "mistura" (mix) que contém, além dos elementos citados, outros elementos, e que, como se vê, não compuseram a fórmula dos fertilizantes fabricados”.*

Entendo que tal fato não pode ser analisado isoladamente e nem mesmo pode ser conclusivo. Isso porque, nas informações prestadas ao Ministério da Agricultura, os fertilizantes constituem os produtos finais do processo industrial das pessoas jurídicas adquirentes, ocorrendo, portanto, a transformação do *mix* em novo produto, o que pode ocasionar a perda da identidade inicial.

Além disso, como reconhecido pela própria DRJ, os principais elementos vendidos na “mistura” (*mix*) foram informados nas referidas informações dos compradores ao Ministério da Agricultura havendo desconhecimento técnico por parte deste contencioso tributário acerca da reação química e reações que os demais elementos fazem na composição do produto final e das possíveis transformações que sofrem.

Neste sentido, a Recorrente desconstitui o fundamento da decisão recorrida de forma bastante elucidativa. Vejamos:

*“88. De todo modo, e para refutar a r. decisão recorrida (inclusive conforme autorizado pela alínea c do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72), a Recorrente confeccionou descritivo (doc. 4), demonstrando: (I) a composição e o papel exercido por cada componente do mix fornecido à BUNGE; (II) os fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI, resultantes do processo de industrialização da BUNGE; e (III) uma estimativa da quantidade necessária para fabricação do referido fertilizante.*

*89. O descritivo elaborado abordou dois tipos de mixes comercializados pela Recorrente no período em questão, porém, para demonstrar de forma didática a improcedência da r. decisão recorrida, optou-se por abordar o descritivo do mix denominado “Mix Zinco 40”, o qual, de acordo com relação juntada aos autos (fls. 1.040/1.061), possui os seguintes componentes:*

*(...)*

*90. Nesse sentido, a partir da argumentação apresentada pela 3ª Turma da DRJ/CTA na r. decisão recorrida, presume-se que o referido mix não pôde ser considerado empregado na produção de fertilizante classificado no capítulo 31 da TIPI, em razão de não ser possível averiguar a compreensão dos componentes “Ácido Sulfúrico Granel”, “Filito Granel” e “BIG BAG 1000 KG com Liner” na composição do fertilizante listado, conforme indicado no referido mix.*

*91. Veja-se que, com relação ao componente “Óxido ZN 72% BG 1000 KG”, a 3ª Turma da DRJ/CTA não apresenta qualquer resistência (nem poderia), visto que atesta sua verificação nas informações prestadas pela BUNGE ao Ministério da Agricultura quanto aos fertilizantes enquadrados no capítulo 31 da TIPI.*

*92. Dessa forma, para melhor compreensão da fórmula do mix fornecido pela **Recorrente** foi confeccionada planilha contendo o nome da matéria prima do mix, com suas devidas características:*

**FORMULAÇÃO PARA 1.000 KG DE MIX ZINCO 40**

MATÉRIA-PRIMA	QUANTIDADE	Garantia de Nutriente	FUNÇÃO
ÓXIDO DE ZINCO 72%	556 kg	72% de Zinco	Fornecedor de zinco
ÁCIDO SULFÚRICO	100 kg	32% de Enxofre.	Responsável pela reação química do concentrado com o material inerte para granulação obtendo nutriente no mesmo grão. Fornece enxofre.
FILITO GRANEL	344 kg	Não fornece nutriente	Carga para fechamento de fórmula
<b>TOTAL</b>	<b>1.000 kg</b>		
BIG BAG 1000KG COM LINER	1	Não fornece nutriente	EMBALAGEM

93. A partir da simples análise da planilha acima, constata-se que o “Ácido Sulfúrico Granel” 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.

94. Por sua vez, o item “BIG BAG 1000 KG com Liner” não é sequer componente químico da mistura de micronutrientes fornecida pela Recorrente, sendo classificada como “invólucro, recipiente ou qualquer forma de acondicionamento, destinado a empacotar, envasar, proteger ou identificar os fertilizantes, corretivos, inoculantes, biofertilizantes, remineralizadores e substratos para plantas” pelo inciso XX do art. 2º do Decreto nº 4.954/04.

95. Ora, o referido item é a embalagem utilizada pela Recorrente para acondicionamento da mistura de micronutrientes a ser fornecida à BUNGE, ou seja, não se pode ser utilizada como justificativa pela r. decisão recorrida para negar o direito creditório da Recorrente, e, por razões óbvias, não é indicado nas informações prestadas ao Ministério da Agricultura.

96. Ainda, destaque se dá ao “Filito Granel”, que conforme a planilha, tem por função ser carga de fechamento da fórmula do mix de micronutrientes da Recorrente, sendo, portanto, material inerte.

97. Nesse sentido, em consulta ao art. 2º do Decreto nº 4.954/04, que dispõe sobre as definições aplicáveis na produção e comércio de fertilizantes, seu inciso XIII determina que carga de fechamento é o “material adicionado em mistura de fertilizantes, para o ajuste de formulação, que não interfira na ação destes e pelo qual não se ofereçam garantias em nutrientes no produto final”.

98. Para melhor elucidação, “garantia” é caracterizada como “indicação da quantidade percentual em peso de cada elemento químico, de seu óxido correspondente, ou de qualquer outro componente do produto, incluídos, quando for o caso, o teor total, o teor solúvel ou ambos os teores de cada componente e a especificação da natureza física” (art. 2º, inciso XXVIII, do Decreto nº 4.954/04).

99. Destarte, apesar de não ser um nutriente, verifica-se que a adição do componente “Filito Granel” ao mix fornecido pela Recorrente é necessária e legalmente autorizada pela legislação regente (Decreto nº 4.954/04), de modo que a impossibilidade de sua identificação no mapa não pode ser amparo para obstar a fruição do benefício da alíquota zero de PIS e COFINS pela Recorrente.”

Fato é que a intenção da legislação, ao conceder a alíquota zero é garantir que o referido benefício seja concedido na venda interna de insumos utilizados na produção de fertilizante, e, evidentemente, a comprovação se dá por forma muito mais simples do que a pretendida pela DRJ.

Conforme se verifica às fls. 31/1.251, a Recorrente juntou aos autos declarações assinadas pelas empresas destinatárias no sentido de que os produtos adquiridos foram utilizados como insumo na produção de fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI, a relação de clientes, contendo denominação social e CNPJ, e as notas fiscais de venda.

Corroborando ainda com a documentação já juntada quando da Manifestação de Inconformidade, a Recorrente juntou aos autos (fls. 1434/1442) os comprovantes de inscrição e de situação cadastral extraídos do sítio eletrônico da própria Receita Federal do Brasil, que demonstram que as pessoas jurídicas adquirentes dos micronutrientes são fabricantes de fertilizantes, conforme exemplos abaixo:

NÚMERO DE INSCRIÇÃO <b>76.082.320/0009-57</b> FILIAL	<b>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</b>	DATA DE ABERTURA <b>30/11/1998</b>
NOME EMPRESARIAL <b>MACROFERTIL INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES S.A.</b>		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) <b>MACROFERTIL INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES</b>		PORTE <b>DEMAIS</b>
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL <b>20.13-4-02 - Fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais</b>		

NÚMERO DE INSCRIÇÃO <b>03.554.833/0003-54</b> FILIAL	<b>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</b>	DATA DE ABERTURA <b>28/12/1999</b>
NOME EMPRESARIAL <b>PENINSULA INTERNATIONAL S/A</b>		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) <b>*****</b>		PORTE <b>DEMAIS</b>
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL <b>20.13-4-02 - Fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais</b>		

NÚMERO DE INSCRIÇÃO <b>10.782.100/0001-70</b> MATRIZ	<b>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</b>	DATA DE ABERTURA <b>04/08/1966</b>
NOME EMPRESARIAL <b>PROFERTIL PRODUTOS QUIMICOS E FERTILIZANTES LTDA</b>		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) <b>PROFERTIL</b>		PORTE <b>DEMAIS</b>
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL <b>20.13-4-02 - Fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais</b>		

Juntou também *prints* das informações constantes nos sites, comprovando que as pessoas jurídicas adquirentes BUNGE e Yara Brasil Fertilizantes S/A (que compreendem parcela representativa das operações) são e, à época dos fatos, também eram, empresas mundialmente reconhecidas como líderes do setor produtivo de fertilizantes (fls. 1354/1361).

Portanto, entendo que a Recorrente produziu todas as provas que estavam ao seu alcance e que está comprovado nos autos que os adquirentes preenchem a condição de fabricantes de fertilizantes enquadrados no Capítulo 31 da TIPI, tendo obtido matéria prima da Recorrente.

Pelo exposto, entendo que a Recorrente preencheu todos os requisitos legais para aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS disposta no art. 1º, I, da Lei n.º 10.925/2004.

#### **4. DA REGULARIDADE DA UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS DE ESTOQUE DE ABERTURA.**

Conforme se verifica dos autos, a d. Fiscalização efetuou a glosa de créditos referentes ao crédito presumido relativo ao estoque de abertura, sob a justificativa de que o prazo para utilização deste crédito foi de 12 parcelas mensais iguais e sucessivas a partir de 01/12/2002, de acordo com o disposto no artigo 11, §2º, da Lei n.º 10.637/2002.

A Recorrente, em sua Manifestação de Inconformidade, demonstrou o direito ao referido crédito invocando o §3º do mesmo artigo, que prevê a utilização do referido crédito presumido quando houver a mudança de regime de tributação (do lucro presumido para o lucro real).

Neste contexto, a DRJ proferiu acórdão no sentido de reverter as glosas efetuadas referente ao crédito presumido relativo ao estoque de abertura. Todavia, considerou que esses créditos não seriam passíveis de compensação ou ressarcimento e que somente poderiam ser utilizadas para desconto das contribuições devidas.

A vedação ao direito de compensação ou ressarcimento, no entender da DRJ, teria como base o fato de que, na época (2º trimestre de 2005) os créditos presumidos relativos ao estoque de abertura somente poderiam ser utilizados para o desconto da contribuição devida, não havendo previsão legal para a compensação ou o ressarcimento.

A previsão legal (Instrução Normativa SRF n.º 460, de 17 de outubro de 2004) estabelecia a compensação ou o ressarcimento do crédito presumido relativo ao estoque de abertura apenas quando vinculado às receitas de exportação:

*“Art. 23. O crédito presumido de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, correspondente ao estoque de abertura de que trata o art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, poderá ser utilizado na forma prevista nos arts. 21 e 22, observado o percentual entre o valor das receitas previstas no art. 21 e o somatório destas receitas com as decorrentes de vendas e de prestação de serviços sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa.”*

\*\*

*“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, que não puderem ser deduzidos na forma do inciso I do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso I do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.”*

\*\*

*“Art. 22. Poderão ser objeto de ressarcimento os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o art. 21 que, ao final de um trimestre do ano civil, remanescerem na escrita contábil da pessoa jurídica após efetuadas as deduções e compensações cabíveis.”*

Entendeu a DRJ, assim, que o permissivo legal para a compensação ou o ressarcimento do crédito presumido relativo ao estoque de abertura somente se deu com a edição da Instrução Normativa RFB n.º 563, de 23 de agosto de 2005, a qual modificou a redação do *caput* dos artigos 21 e 22 e introduziu os incisos I a III ao artigo 21, na Instrução Normativa SRF n.º 460, de 17 de outubro de 2004.

Portanto, a partir da vigência da Instrução Normativa RFB n.º 563, de 23 de agosto de 2005, o crédito presumido relativo ao estoque de abertura passou a ter previsão legal para ser objeto de a compensação e ou ressarcimento.

Ocorre que, como se sabe, as declarações de compensação e os pedidos de ressarcimento devem observar aos procedimentos instituídos por lei vigente a época à sua transmissão.

No caso, o pedido de ressarcimento foi apresentado em 30/12/2010, quando vigente a IN SRF n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, que previa a possibilidade de ressarcimento dos créditos presumidos pelo contribuinte, *in verbis*:

*“Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:*

*I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou*

*II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.*

*(...)*

*Art. 29. A parcela do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculado sobre o estoque de abertura, previsto no art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, que seja decorrente de bens vinculados às receitas e às vendas de que tratam os incisos I e II do caput do art. 27, poderá ser utilizada na forma prevista nos arts. 27 e 34.*

*(...)*

*Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.”*

Pelo exposto, verifica-se que a vedação ao ressarcimento/compensação considerada pela DRJ estava baseada em legislação integralmente revogada no momento da transmissão do pedido de ressarcimento e da declaração de compensação, de modo que não podem ser utilizadas como fundamento para seu indeferimento.

De igual forma, entendo que o pleito encontra respaldo legal no artigo 16, da Lei n.º 11.116/2005, artigo 17, da Lei n.º 11.033/2004 e artigo 11, da Lei n.º 10.637/2002. Assim, o saldo credor acumulado (gerado a partir de 09/08/2004,) ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de ressarcimento.

Portanto, entendo como possível o ressarcimento dos créditos presumidos de PIS referentes ao estoque de abertura pela Recorrente.

## 5. DA NECESSÁRIA ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PELA TAXA SELIC.

Reconhecido o direito ao ressarcimento, é de se observar também que os créditos devem ser atualizados pela Selic nos termos definidos pela C. Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 1.767.945/PR (Tema 1.003), submetido à sistemática dos recursos repetitivos, que fixou o seguinte entendimento:

*“TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.*

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cingese à **"Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007"**.

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na

*integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.*

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. (...)

6. TESE FIRMADA: "**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).**"

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido"

O artigo 24, da Lei n.º 11.457/2007, assim dispõe:

*"Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesa ou recurso administrativo do contribuinte."*

Na linha da decisão do STJ, por meio da Portaria CARF/ME n.º 8.451, de 22 de setembro de 2022, foi revogada a súmula CARF n.º 125, que assim dispunha: *"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."*

Diante do exposto, há que se reconhecer o direito à correção monetária dos créditos das contribuições não cumulativas, após escoado o prazo de 360 dias contados a partir da data da formulação do pedido de ressarcimento.

Acolho, portanto, o pleito da Recorrente.

## **6. DA CONCLUSÃO.**

Ante o todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, negar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Laura Baptista Borges**