



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.000154/2010-37
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-008.661 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2021
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado BUNGE FERTILIZANTES S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. EXISTÊNCIA

Havendo omissão e contradição, os embargos declaratórios devem ser acolhidos, para que seja suprido o ponto ou questão sobre o qual deveria se pronunciar o julgador de ofício ou a requerimento.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. APLICABILIDADE AO CASO. Em caráter excepcional, é admissível a concessão de efeitos infringentes aos embargos, quando o suprimento da omissão implicar a alteração do próprio resultado do julgamento.

OMISSÃO ALEGADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO NO ACÓRDÃO EMBARGADO.

Considerando que o acórdão embargado deixou de enfrentar em seu julgamento a matéria acerca da ausência de comprovação do crédito, sendo este o principal motivo da glosa, cabe o acolhimento dos embargos para sanar essa omissão e então enfrentar a questão que implica diretamente na liquidez e certeza do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para sanar os vícios de (1) omissão, quanto ao tema falta de documentação (NF sem número e “aguardando cancelamento”), de (2) obscuridade, em relação ao bem classificado no capítulo 25 da TIPI, nos termos da nova redação da decisão exarada no Acórdão embargado e (3) de contradição entre a ementa e o voto condutor, concernente às “preliminares de nulidade e pedido de diligência”, para excluir da ementa a redação que trata desses assuntos, e que passa a dar a seguinte redação ao dispositivo do Acórdão embargado, excluindo-se os textos das letras “b” e “g”: “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer os créditos sobre os gastos com: a) Aditivos e Cargas para Fertilizantes; c) Amido de milho (TIPI 11.03); d) Embalagens big bags; e) Barras de metal - moinhos de barra; f) Combustíveis e lubrificantes empregados na movimentação interna de insumos (óleo diesel, gás GLP, gás natural);; h) "Materiais manut. mecânica PJ" e "combustíveis" (contas 4351011 e 4371001) - apenas os utilizados nas empilhadeira; i)

"Materiais manut. Produção PJ país" (conta 4351013); j) Serviços de topografia, sondagem e engenharia; k) Serviços de "carregamento e expedição" e "cabotagem"; l) Serviços de dragagem e "limpa fossa"; m) Serviços de "fabricação de brita"; n) Corte e carregamento PJ (conta 4221004); o) Carga e Descarga (conta 4352006); p) Demais Serviços PJ (CONTA 4351007) - apenas para o serviço de corte de lenha; q) Serviços Manutenção Elétrica PJ País (4351001); r) Serviços Manutenção Mecânica PJ País (4351003); s) Serviços Manutenção Civil PJ País (4351004); t) Demais Serviços(4352009); u) Aluguéis de equipamentos" (Conta 4385002); e, finalmente, v) Fretes.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Relatório

Abaixo reproduzo o despacho de admissibilidade dos embargos de declaração, visto que relata os fatos:

Trata-se de exame de admissibilidade de Embargos de Declaração formalizados pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Os Embargos foram opostos em desfavor do Acórdão no 3201-006.110, de 24/10/2019 (fls. 769 a 813)1, no qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção acordou, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos sobre os gastos com: a) "Aditivos e Cargas para Fertilizantes"; b) "Bens classificados no capítulo 25 da TIPI"; c) "Amido de milho (TIPI 11.03)"; d) "Embalagens big bags"; e) "Barras de metal - moinhos de barra"; f) "Combustíveis e lubrificantes empregados na movimentação interna de insumos (óleo diesel, gás GLP, gás natural)"; g) "Aditivos de Moagem"; "Explosivos P.J. País"; "Combustíveis e Lubrificantes" (Contas 4223006, 4223002 e 4223001); h) "Materiais manut. mecânica PJ" e "combustíveis" (contas 4351011 e 4371001) - apenas os utilizados nas empilhadeiras; i) "Materiais manut. Produção PJ país" (conta 4351013); j) "Serviços de topografia, sondagem e engenharia"; k) Serviços de "carregamento e expedição" e "cabotagem"; l) Serviços de dragagem e "limpa fossa"; m) Serviços de "fabricação de brita"; n) "Corte e carregamento PJ (conta 4221004)"; o) "Carga e Descarga (conta 4352006)"; p) "Demais Serviços PJ (CONTA 4351007)" - apenas para o serviço de corte de lenha; q) "Serviços Manutenção Elétrica PJ País (4351001)"; r) "Serviços Manutenção Mecânica PJ País (4351003)"; s) "Serviços Manutenção Civil PJ País (4351004)"; t) "Demais Serviços (4352009)"; u) "Aluguéis de equipamentos" (Conta 4385002); e, v) "Fretes".

Transcreve-se, para maior clareza, a ementa do Acórdão embargado, na matéria que é objeto de embargos:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto no 70.235, de 1972.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. Indefere-se o pedido de diligência/perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade e quando todos os elementos dos autos são suficientes a formação da convicção do julgador.

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. (...)” (Ac. 3201-006.110, Relator Cons. Leonardo Correia Lima Macedo, unânime, sessão de 24/10/2019)

A alegação da embargante, em síntese, é de **contradição**, pois a ementa do acórdão faz referência a matérias que não foram abordadas no julgado e que sequer compõem a lide (“preliminares de nulidade e pedido de diligência”); **de omissão**, quanto à glosa dos “Bens utilizados como insumo”, mais especificamente em relação a “Aditivos de Moagem”, “Explosivos P.J. País” e “Combustíveis e Lubrificantes”, para os quais foi enfrentada somente uma das duas razões de glosa, ficando o colegiado silente sobre a falta de identificação (“...valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto aguardando cancelamento”); **de omissão**, quanto à extensão do provimento em relação a fretes, especialmente os fretes de insumos tributados à alíquota zero; **e de obscuridade**, quanto à **“glosa de créditos de insumos sujeitos à alíquota zero” (sobre o provimento para produtos de uso veterinário-Capítulo 25 da TIPI**, a decisão não analisou o caso à luz da Lei no 10.925/2004, que reduz a zero alíquotas de adubos/fertilizantes do Capítulo 31 da TIPI, não alcançando os insumos do Capítulo 25), havendo, caso não se acate a obscuridade, **omissão** sobre o caulim, não havendo prova de que seja aplicado à produção animal (e não à fabricação e fertilizantes).

2. Análise dos Requisitos Formais

O prazo para interposição de Embargos de Declaração é de 5 (cinco) dias da ciência do acórdão recorrido, conforme o § 1º do art. 65 do Anexo II do RICARF.

O Acórdão de Embargos foi enviado para ciência à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN em 13/11/2019 (fl. 814), iniciando-se a contagem do trintídio previsto no art. 7º da Portaria Ministerial no 343, de 09/07/2015, para que se considere cientificada a Fazenda. Portanto, são tempestivos os embargos interpostos em 25/11/2019 (fls. 815 a 822), não sendo encontrados outros óbices formais à admissibilidade.

3. Exame dos Vícios Suscitados

Sobre os Embargos de Declaração, esclarece o art. 65 do Anexo II do RICARF:

“Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

A eventual existência dos vícios de obscuridade, contradição ou omissão, pressupostos dos aclaratórios, deve ser cabalmente demonstrada pela parte, a fim de oportunizar ao próprio órgão julgador suprir eventual deficiência no julgamento da causa.

Cabe ressaltar que não é função dos embargos rediscutir uma mesma matéria já discutida ou alterar o que foi decidido, salvo se há decorrência imediata em vista de omissão de matéria determinante ou contradição entre os fundamentos do acórdão e seu resultado.

Confira-se nesse sentido:

“STJ - Embargos Decl. no Recurso em MS Edcl. no RMS 6510/MG 1995/0065405-9 (entre outros)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FINALIDADES INFRINGENTES. OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO SE PRESTAM PARA MODIFICAR O JULGADO, SALVO SE ISSO DECORRE IMEDIATAMENTE DO SUPRIMENTO DE ALGUMA OMISSÃO OU DA ELIMINAÇÃO DE CONTRADIÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.”

A omissão de matéria determinante pode ser ainda configurada quando se demonstre premissa fática equivocada. Nesse sentido:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO INTERNO. ERRO MATERIAL. ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. I - O fundamento do acórdão erigido sobre uma premissa fática equivocada constitui erro material a ensejar o acolhimento dos embargos de declaração para a correção do julgado, atribuindo-lhe efeitos modificativos. [...] Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para negar provimento ao agravo interno. (EDcl. no AgRg. nos EDcl. no REsp. 659.484/RS, Rel. Ministro CASTRO FILHO, TERCEIRA TURMA, julgado em 28/06/2007, DJe. 05/08/2008)”

No caso em análise, a embargante suscita a ocorrência de contradição, omissões e obscuridade, com alegação residual de omissão, subsidiária à de obscuridade.

A contradição apontada se refere à menção, na ementa, a “preliminares de nulidade e pedido de diligência”, temas não tratados no julgado e que sequer compõem a lide.

De fato, em busca ao texto do acórdão embargado, tais temas não se encontram presentes. No voto, analisa-se o conceito de insumos disciplinado pelo STJ (fl. 795), as glosas de aditivos e cargas para fertilizantes (fls. 795 a 797), os bens classificados no Cap. 31 da TIPI (fls. 797/798), os bens classificados no Cap. 25 da TIPI (fls. 798/799), o amido de milho (fls. 799/800), os *big bags* (fl. 800), barras de metal (fls. 800/801), “Combustíveis e lubrificantes empregados na movimentação interna de insumos” (fls. 801/802); “Aditivos de Moagem”, “Explosivos P.J. País” e “Combustíveis e Lubrificantes” (Contas 4223006, 4223002 e 4223001 - fls. 802/803); “Materiais manut. mecânica PJ” e “combustíveis” (contas 4351011 e 4371001 - fl. 803); “Materiais manut. Produção PJ país” (conta 4351013 - fls. 803/804); Serviços (fls. 804 a 810); Aluguéis de equipamentos (fl. 810); Fretes (fls. 810/811); e bens do imobilizado (fl. 811).

Tais temas foram mencionados, provavelmente por lapso, apenas na ementa. não compondo as matérias contenciosas em sede recursal, o que demanda o seguimento dos” embargos, para esclarecimentos do colegiado em relação ao teor da ementa e à existência de eventuais lapsos.

A primeira omissão apontada se refere à falta de enfrentamento de uma das razões de glosa, no caso de “Aditivos de Moagem”, “Explosivos P.J. País” e “Combustíveis e Lubrificantes”.

Compulsando o texto do voto condutor, percebe-se que o tema se encontra às fls. 802/803, no tópico intitulado “Aditivos de Moagem”; “Explosivos P.J. País”; “Combustíveis e Lubrificantes” (Contas 4223006, 4223002 e 4223001), sendo assim justificado o provimento:

“115. A fiscalização glosou os valores das aquisições destes bens, alguns porque os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição “aguardando cancelamento” e, outros, por falta de identificação e por não se

enquadrarem no conceito de insumo, por não serem utilizados diretamente no processo produtivo e sim em etapas anteriores (e-fl. 641)

O julgador de primeira instância negou provimento sob o fundamento de que os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição “aguardando cancelamento” e, outros, por falta de identificação e por não se enquadrarem no conceito de insumo.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato, a descrição do processo produtivo e os argumentos acostados aos autos são suficientes para dar provimentos aos créditos decorrentes dos itens relacionados neste tópico.

(...)

O crédito independe da etapa da cadeia produtiva, sendo que tais insumos são necessários, relevantes e imprescindíveis para a obtenção do produto final.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento para aditivos de moagem, explosivos e combustíveis e lubrificantes.”

O que alega a Fazenda é que as razões de glosa não se resumem ao conceito de insumo, mas também à falta de identificação, transcrevendo o relatório fiscal, no aqui já reproduzido item 115.

O acórdão embargado, de fato, não enfrentou essa segunda razão de glosa (créditos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto “aguardando cancelamento”), em relação a “Aditivos de Moagem”; “Explosivos P.J. País”; “Combustíveis e Lubrificantes”, o que demanda análise do colegiado, com seguimento dos embargos.

A **segunda omissão** indicada se refere a fretes, mais especificamente a fretes de insumos tributados à alíquota zero. O tema dos fretes, como exposto, foi tratado pelo voto condutor às fls. 810/811, sem qualquer menção a fretes de produtos tributados à alíquota zero (embora se mencione fretes de produtos não tributados). Assim, mais esse tema demanda análise do colegiado, com seguimento dos embargos.

O derradeiro vício suscitado pela embargante se refere a obscuridade, quanto à glosa de “bens classificados no capítulo 25 da TIPI”.

O tema é tratado, no voto condutor, às fls. 798/799:

“Verifica-se que a Fiscalização glosou, sem distinção, todas as aquisições de bens classificados no Capítulo 25 da TIPI, sob a justificativa de que tais bens estariam sujeitos à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, IV, da Lei 10.925/2004. (e-fl. 687)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de produtos classificados no Capítulo 25 da NCM/TIPI tributados a alíquota zero.

Dentro deste grupo de produtos, a Recorrente defende que a fiscalização errou ao glosar produtos de uso veterinário que dariam direito ao crédito.

(...)

Neste ponto, a turma durante a sessão de julgamento entendeu que apenas os bens classificados no capítulo 25 da TIPI dariam direito ao crédito.”

A justificativa para a glosa é apresentada no recurso voluntário, que transcreve o item 10 do despacho decisório, fundado na redução de alíquota a zero promovida pela Lei no 10.925/2004, para:

“I - adubos ou fertilizantes classificados no **Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário**, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (...);

(...)

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no **Capítulo 25** da TIPI;”
(grifo nosso)

A obscuridade apontada pela embargante é no sentido de que o provimento foi exatamente para o Capítulo 25, no qual não consta a exceção legal para produtos de uso veterinário.

De fato, o voto condutor, que sequer menciona ou transcreve legislação nesse item, demanda esclarecimento sobre as razões de ter aplicado o tratamento do inciso I da lei aos bens descritos no inciso IV, a ser dado pelo colegiado, no seguimento dos embargos. E, tendo em vista a acolhida da alegação de obscuridade, desnecessária a análise da omissão alternativa/reflexa.

Portanto, presente o apontamento objetivo de vícios de omissões, contradição e obscuridade na decisão embargada, e, não sendo as alegações manifestamente improcedentes, estão presentes os pressupostos materiais para envio do tema ao colegiado, para análise.

Destaque-se, contudo, que o presente despacho não determina se efetivamente ocorreram os vícios. Nesse sentido, o exame de admissibilidade não se confunde com a apreciação do mérito dos embargos, que é tarefa a ser empreendida subsequentemente pelo colegiado. Apenas não se rejeitam os embargos de plano, na forma estabelecida no art. 65, § 3º do Anexo II do RICARF.

4. Conclusão

Diante do exposto, com base nas razões aqui externadas, e com fundamento no art. 65 do Anexo II do RICARF, **DOU SEGUIMENTO** aos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, para que o colegiado aprecie os apontamentos de omissão (sobre o tema da falta de documentação - NF sem número e “aguardando cancelamento”, especificamente no que se refere a itens tratados no tópico “Aditivos de Moagem”; “Explosivos P.J. País”; “Combustíveis e Lubrificantes” - Contas 4223006, 4223002 e 4223001, e sobre o tema dos fretes de produtos tributados à alíquota zero), obscuridade (em relação a bens classificados no capítulo 25 da TIPI) e contradição (entre a ementa e o voto condutor, em relação às “preliminares de nulidade e pedido de diligência”).

Encaminhe-se ao relator (Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo), para inclusão em pauta de julgamento.

Considerando que o Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo não compõe mais o colegiado os autos foram distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Os Embargos de Declaração do contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 65, do Anexo II, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, sendo admitidos para apreciação do mérito apenas as seguintes alegações:

- **Omissão (sobre o tema da falta de documentação - NF sem número e “aguardando cancelamento”), especificamente no que se refere a itens tratados no tópico “Aditivos de**

Moagem”; “Explosivos P.J. País”; “Combustíveis e Lubrificantes” - Contas 4223006, 4223002 e 4223001.

Sobre esse tópico o relatório fiscal justificou a glosa da seguinte forma:

115. A fiscalização glosou os valores das aquisições destes bens, alguns porque os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição “aguardando cancelamento” e, outros, por falta de identificação e por não se enquadrarem no conceito de insumo, por não serem utilizados diretamente no processo produtivo e sim em etapas anteriores. (e-fl. 641

O julgador, por sua vez, deu provimento ao recurso, com as seguintes conclusões:

O crédito independe da etapa da cadeia produtiva, sendo que tais insumos são necessários, relevantes e imprescindíveis para a obtenção do produto final.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento para aditivos de moagem, explosivos e combustíveis e lubrificantes.

De fato, houve uma omissão no julgado com relação a ausência de comprovação, visto que o motivo da glosa não se limitou ao fato dos insumos não serem utilizados diretamente no processo produtivo, mas antes de tudo, porque alguns valores foram informados a fiscalização de forma irregular.

Nesse ponto, em que pese concordar com o julgador do acórdão, ora embargado, em dar o crédito nesse insumo, já que justificada a sua relevância no processo produtivo (vide e.fl.s 299 à 304), entendo que a insuficiência de provas das despesas impede que o crédito seja concedido, ora pela precariedade no saneamento das informações nos arquivos disponibilizados a fiscalização, ora porque a recorrente não se desincumbiu de contrapor os fatos determinantes para este saneamento, limitando-se apenas em dizer que a “*descrição “aguardando cancelamento”*”, seria mera “*indicação de controle interno para fins de reclassificação contábil*”.

Sendo assim, acolho os embargos e mantenho as glosas relacionadas a esse item, visto que carente de comprovação idônea e por essa razão ausente a liquidez e certeza.

• **Omissão sobre o tema dos fretes de produtos tributados à alíquota zero.**

Outro ponto suscitado como omissão é relacionado aos fretes de produtos tributados à alíquota zero. Sobre ele constou no despacho decisório o seguinte:

11. Frete de compra: Foram aceitos os fretes de mercadorias identificados como frete de compras. As aquisições de matérias primas com alíquota zero não dão direito ao crédito, estendendo-se ao custo do seu transporte.

No acórdão embargado, a questão relacionada ao frete foi julgado sob os seguintes fundamentos:

Fretes

Sob essa categoria foram glosados valores associados as despesas com fretes em geral.

- Fretes na venda;

- Fretes nas demais operações;

- Fretes de insumos não-tributados; (grifo meu)

O CARF tem jurisprudência onde entende que as atividades de logística e movimentação interna integram o processo produtivo. Ver acórdãos: CARF - Acórdão nº 3403-001.597; CARF - Acórdão nº 3302-003.097; e CARF - Acórdão nº 3402-002.881.

Nessa mesma linha, a jurisprudência recente do CARF é no sentido de aceitar os créditos com as **despesas de frete em geral. (grifo meu)**

(...)

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter as glosas dos serviços de frete.

Aqui entendo que não houve omissão por parte do julgador, especialmente porque explicitou estar julgando a glosa que trata do frete de insumos não-tributados e alinhou a sua decisão ao termo “despesas de frete em geral”, expressão que demonstra ter tratado todas as glosas relacionadas ao frete.

Nesse sentido, entendo pela ausência de omissão e mantenho o voto como restou julgado.

- **Obscuridade (em relação a bens classificados no capítulo 25 da TIPI).**

Sobre esse tema constou no acórdão embargado as seguintes conclusões:

Bens classificados no capítulo 25 da TIPI

Verifica-se que a Fiscalização glosou, sem distinção, todas as aquisições de bens classificados no Capítulo 25 da TIPI, sob a justificativa de que tais bens estariam sujeitos à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, IV, da Lei 10.925/2004. (e-fl. 687)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de produtos classificados no Capítulo 25 da NCM/TIPI tributados a alíquota zero.

Dentro deste grupo de produtos, a Recorrente defende que a fiscalização errou ao glosar produtos de uso veterinário que dariam direito ao crédito.

Sobre o assunto, com respeito ao enxofre o julgador de primeira instância analisou as glosas, concluindo que os insumos poderiam ser utilizados tanto para nutrição animal como para fertilizantes, sendo que não havia como distinguir a parcela utilizada em cada uma dessas finalidades.

66. Assim, caso o enxofre fosse considerado insumo, a contribuinte deveria especificar qual a parcela do referido produto foi utilizada apenas para produzir nutrição animal, e qual a parcela utilizada como matéria-prima na fabricação de fertilizantes (sujeita à alíquota zero). Porém, esta discriminação não foi apresentada. (e-fl. 635)

Também no tocante da rocha fosfática, o julgador entendeu que faltavam elementos para diferenciar as parcelas aplicadas em cada finalidade.

77. No entanto, pela própria descrição do bem “rocha fosfática”, verifica-se que é utilizado como fonte primária, na etapa de extração de minérios, para a obtenção do “fósforo” que, este sim, será empregado

diretamente como matéria-prima na fabricação de fertilizantes fosfatados. (e-fl. 636)

Por último, o caulim também pode ser utilizado de diversas formas.

Neste ponto, a turma durante a sessão de julgamento entendeu que **apenas os bens classificados no capítulo 25 da TIPI dariam direito ao crédito**.(grifo meu)

Diante de todo o exposto voto por dar provimento apenas para os bens classificados no capítulo 25 da TIPI.

A embargante, por sua vez, aduziu em seus embargos o seguinte entendimento e as seguintes considerações acerca do julgado:

Nota-se que o Colegiado entendeu que os gastos com insumos classificados no capítulo 25 da TIPI são usados exclusivamente para uso veterinário, fazendo, assim, jus ao crédito.

Entretanto a Lei 10.925/2004, dispõe expressamente que ficam reduzidas a zero as alíquotas de PIS/Cofins incidentes na importação e comercialização no mercado interno de fertilizantes e corretivos de solo, excluindo expressamente, tão somente, os produtos de uso veterinário do inciso I, que se refere exclusivamente a adubos/fertilizantes classificados no capítulo 31, não alcançando, s.m.j., os insumos classificados no capítulo 25.

Convém transcrever o que estabelece a 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;

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

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

Ou seja, não há qualquer dúvida de que foram reduzidas à zero as alíquotas incidentes sobre as aquisições dos corretivos de solo de origem mineral classificados no capítulo 25.

Assim, resta obscuro o ponto, porquanto embora a turma tenha entendido que apenas os insumos classificados no capítulo 25 da TIPI são utilizados exclusivamente para uso veterinário, e, portanto, dão direito ao crédito; o inciso III, do art. 1º da Lei nº 10.925/2004 não faz qualquer ressalva quanto aos produtos veterinários classificados no capítulo 25, estando sujeitos, pois, à alíquota zero.

Eventualmente, caso não se acate a obscuridade apontada, e o entendimento de que os insumos classificados no capítulo 25 utilizados exclusivamente para uso veterinário dão direito ao crédito seja mantido, resta omissão a ser aclarada.

Como bem salientado pela DRJ, em que pese a defesa alegue que se trata de um bem destinado à nutrição animal, ou seja, produto de uso veterinário, não sujeito à alíquota zero do PIS, pela própria descrição do caulim e da “rocha fosfática” que apresenta,

verifica-se que é um minério que pode ser utilizado tanto para a industrialização de rações (nutrição animal), como fertilizantes, que também são produzidos pela empresa.

Contudo, a defesa não apresenta a comprovação de que os insumos classificados no capítulo 25 da TIPI são totalmente aplicados para produção de nutrição animal, ou a discriminação de qual parcela destas matérias primas foi utilizada apenas para produzir nutrição animal, e qual a parcela utilizada como matéria prima na fabricação de fertilizantes (sujeita à alíquota zero), não tendo, pois, desincumbindo-se do seu ônus probatório, a fim de distinguir a parcela utilizada em cada uma dessas finalidades. Por essa razão, apesar de não ser possível conceder o crédito sobre todos os insumos classificados no capítulo 25, a Turma não se manifestou acerca de tal distinção.

Inicialmente observo que a legislação, Lei 10.925 de 2004, artigo 1º, inciso IV determina que apenas “corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI” fica reduzido a alíquota zero, logo, todo e qualquer outro produto do capítulo 25, que não seja corretivo de solo de origem mineral sofrerá tributação. Embora a embargante cite o inciso III no seu texto, o inciso que de fato é pertinente ao assunto é o inciso IV.

Ademais, a discussão que sobressai nos autos é sobre a utilização dos produtos *classificados no capítulo 25 da TIPI* que pode ser utilizado na correção de solo e também na nutrição animal, conforme tese defensiva do recorrente.

A recorrente argumenta que a utilização dos aludidos produtos é para uma das atividades da empresa, que destina-se a fabricação de alimentos para animais, possuindo, inclusive, um CNAE sobre essa atividade. E nesse ponto a recorrente discorre sobre as aquisições serem destinadas a filial que se dedica à fabricação de componentes de nutrição animal, contudo, são alegações desprovidas de comprovação quanto a utilização de fato do produto. Inclusive, é importante destacar a descrição que o contribuinte faz de cada produto, vejamos:

Enxofre Bruto (fornecedor: "FERTUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO"): utilizado na fabricação de componentes de nutrição animal (uso veterinário). Sobre o uso de Enxofre para produção de componentes de ração animal, a Recorrente remete, novamente, ao arquivo "Rotas de Produção" anteriormente mencionado, o qual descreve as matérias-primas empregadas na produção de componentes de ração animal (doc. 08). É de se ressaltar, inclusive, que todas as aquisições estão identificadas como "ENXOFRE BRUTO (NUTRIÇÃO) GRL (MP)" e foram realizadas pela filial da Recorrente em Cajati/SP - filial que se dedica à fabricação de componentes de nutrição animal.

Rocha Fosfática (fornecedores: ULTRAFERTIL e YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A): as rochas fosfáticas são a fonte primária da principal matéria-prima para a produção dos bens comercializados pela Recorrente, qual seja, o Fósforo (P), empregado na fabricação de fertilizantes fosfatados. O Fósforo (P) é extraído pelo processo de mineração e beneficiamento das rochas fosfáticas, nas quais está presente na forma de apatita (cristais finos, que contém o elemento Fósforo).

- **CAULIM** (Fornecedor: BRASCLAY EMPRESA DE MINERAÇÃO): O Caulim é uma substância empregada no processo produtivo de Ácido Fosfórico, sendo uma substância rica em Silício e Alumínio, e que é adicionada, intencionalmente, com intuito de aumentar a velocidade de filtração da polpa fosfática, resultante do beneficiamento das rochas fosfáticas em moinhos (i.e., em meio líquido).

Desta feita, em que pese a empresa ter uma atividade voltada para produção de alimentação animal, também possui atividade de produção de fertilizantes, logo, os produtos em questão poderiam ser destinados a qualquer das atividades da recorrente e por essa razão se faz

necessária comprovação acerca da utilização específica dos produtos, diversa da correção do solo e em qual quantidade para cada atividade.

Veja-se que para a “Rocha Fosfática” e o “caulim” a recorrente nem mesmo explicou o seu uso de forma diversa ao que está previsto no inciso “IV - *corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI*”, fato que colabora para a classificação como produto adquirido com a alíquota zero.

Não tendo, pois, a recorrente, se desincumbido do seu ônus probatório, a fim de se distinguir a parcela utilizada em cada uma dessas atividades, ou seja, não foi esclarecido no Recurso Voluntário a quantidade de caulim, rocha fosfática e enxofre destinada para cada atividade que não seja como corretivo de solo de origem mineral. A ausência dessas definições impede concluir pela exclusão da glosa, visto que não há liquidez e certeza no crédito pretendido.

Estando diante da necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito, faz-se necessário destacar que, a recorrente traz explicações acerca do aproveitamento dos produtos classificados no capítulo 25 da TIPI como insumo, dado que estes seriam utilizados em atividade produtiva diferente da correção de solo, buscando inverter o ônus da prova que é dela recorrente. Isso porque, alega que a fiscalização incorreu sob mera presunção, na medida em que sequer confirmou se os insumos, de fato, estariam sujeitos à alíquota zero, revelando verdadeira insuficiência da atividade fiscalizatória.

É de conhecimento geral que as regras do Código de Processo Civil aplicam-se de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal e a regra geral acerca do ônus probatório é a seguinte:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Alega a recorrente também que:

“Ora, a escrituração contábil regular da Recorrente fornecida a fiscalização faz prova contra a vazia alegação de que os insumos estariam sujeitos à alíquota zero. Se a Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de créditos das aludidas matérias-primas é porque essas foram tributadas”.

Ocorre que, dentro desse contexto fático, deve ser observado que a escrituração contábil, revestida pelos Livros Diário e Razão, não consiste de documento hábil para comprovar as operações cujos valores foram glosados da base de cálculo do crédito pleiteado.

É certo que a contabilidade da empresa faz prova das operações comerciais da empresa, entretanto, somente faz prova a seu favor nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos registrados estejam comprovados por documentos fiscais hábeis e idôneos notadamente quando em relação a estes exista alguma previsão legal de benefício fiscal, como é o caso de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Destarte a legislação fiscal aplicável exige que a determinação das contribuições não pode prescindir de documentação hábil e idônea que confira ao registro contábil a garantia mínima dos seus efeitos tributários.

Nesse passo ainda que a recorrente tenha submetido a fiscalização todas notas fiscais de aquisição dos insumos em questão, o que se esta a dizer é que a fiscalização se equivocou ao não aferir que sob estes documentos fiscais houveram a incidência das contribuições, mas sim aquisições com alíquota zero. Neste caso, mais uma vez caberia a recorrente elucidar a contradição e trazer aos autos dados/informações contundentes, afim de lançar luzes para que este julgador pudesse afastar os embargos, o que não ocorreu!

É justamente nesse sentido que tenho que concordar com a embargante quando diz:

A defesa não apresenta a comprovação de que o caulim é totalmente aplicado para produção de nutrição animal, ou a discriminação de qual parcela desta matéria prima foi utilizada apenas para produzir nutrição animal, e qual a parcela utilizada como matéria prima na fabricação de fertilizantes (sujeita à alíquota zero).

O que se revela nos autos é que para qualquer dos insumos glosados pelo motivo de terem sido adquiridos com a alíquota zero, por estarem inseridos no inciso IV do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, não houve comprovação sobre o seu uso na produção.

Desta forma entendo por acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes negando provimento para os bens classificados no capítulo 25 da TIPI, por não haver comprovação de este insumo tenham sofrido tributação e com isso seja possível afastar a glosa.

• **Contradição (entre a ementa e o voto condutor, em relação às “preliminares de nulidade e pedido de diligência”).**

Sobre a contradição aponta no que se refere a constar na ementa menção a preliminar de nulidade e pedido de diligência, acolho os embargos, visto que tais argumentos não constaram no Recurso Voluntário, sendo certo ser um erro material da ementa do voto embargado.

Sendo assim, entendo que deve ser retirado da ementa os parágrafos que tratam de preliminar de nulidade e pedido de diligência e observo que a retirada do texto desses assuntos em nada modifica o dispositivo. Que são os seguintes:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência/perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade e quando todos os elementos dos autos são suficientes a formação da convicção do julgador.

Conclusão

Concluo, portanto, pelo acolhimento parcial dos embargos de declaração nos seguintes termos:

- acolher a omissão sobre o tema da falta de documentação - NF sem número e “aguardando cancelamento” e manter a glosa conforme determinado pela fiscalização (item G do dispositivo);
- Deixar de acolher a omissão do item frete;
- Acolher a obscuridade (em relação ao bem classificado no capítulo 25 da TIPI) e manter a glosa conforme determinado pela fiscalização (item B do dispositivo);
- Acolher contradição (entre a ementa e o voto condutor, em relação às “preliminares de nulidade e pedido de diligência”), retirando da ementa a redação que trata desses assuntos.

E no dispositivo passa a constar a seguinte redação, com a exclusão dos itens B e G: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer os créditos sobre os gastos com: a) Aditivos e Cargas para Fertilizantes; c) Amido de milho (TIPI 11.03); d) Embalagens big bags; e) Barras de metal - moinhos de barra; f) Combustíveis e lubrificantes empregados na movimentação interna de insumos (óleo diesel, gás GLP, gás natural);; h) "Materiais manut. mecânica PJ" e "combustíveis" (contas 4351011 e 4371001) - apenas os utilizados nas empilhadeira; i) "Materiais manut. Produção PJ país" (conta 4351013); j) Serviços de topografia, sondagem e engenharia; k) Serviços de "carregamento e expedição" e "cabotagem"; l) Serviços de dragagem e "limpa fossa"; m) Serviços de "fabricação de brita"; n) Corte e carregamento PJ (conta 4221004); o) Carga e Descarga (conta 4352006); p) Demais Serviços PJ (CONTA 4351007) - apenas para o serviço de corte de lenha; q) Serviços Manutenção Elétrica PJ País (4351001); r) Serviços Manutenção Mecânica PJ País (4351003); s) Serviços Manutenção Civil PJ País (4351004); t) Demais Serviços (4352009); u) Aluguéis de equipamentos" (Conta 4385002); e, finalmente, v) Fretes.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa