



<b>Processo nº</b>	13854.000162/2005-61
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3301-010.584 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de julho de 2021
<b>Recorrente</b>	ANDRADE AÇÚCAR E ÁLCOOL S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 30/06/2005

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. DÉBITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.**

A compensação de saldo credor de créditos presumidos da agroindústria do PIS e da Cofins somente passou a ser permitida para os fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 2006 e sob determinadas condições.

Os descontos de créditos presumidos da agroindústria se limitam aos insumos adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física, desde que utilizados na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana e/ ou animal.

**COMBUSTÍVEIS. CANA-DE-AÇÚCAR. PRODUÇÃO AGRÍCOLA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas com combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar, matéria-prima utilizada na fabricação dos produtos industrializados sujeitos à tributação da contribuição pelo regime não cumulativo, dão direito ao desconto de créditos da contribuição, passíveis de dedução do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

**ADUBOS. FERTILIZANTES. CALCÁRIO. DEFENSIVOS AGROPECUÁRIOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Os custos com adubos, fertilizantes, calcário e defensivos agropecuários não dão direito ao desconto de créditos da contribuição pelo fato de que, nas suas aquisições, não houve pagamento da contribuição, uma vez que suas vendas estão sujeitas à alíquota 0 (zero).

**FRETES. TRANSPORTE. CANA-DE-AÇÚCAR. LAVOURA/USINA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

Os custos incorridos com fretes para o transporte da cana-de-açúcar da lavoura para a usina integram o custo da matéria-prima dos produtos fabricados e vendidos e dão direito ao desconto de créditos da contribuição nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002.

ACÓRDÃO GERADO NO PROCESSO 13854.000162/2005-61

**ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AQUISIÇÃO.**

Por força do disposto no disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, essa decisão do STF no julgamento do RE nº 599.316/SC, com repercussão geral, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda.

**MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Os custos das mercadorias adquiridas com o fim de exportação não dão direito à empresa exportadora de descontar créditos sobre os custos de suas aquisições; o desconto de créditos sobre tais operações é vedado expressamente por lei.

**VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. INCLUSÃO NO CÁLCULO. POSSIBILIDADE.**

Consoante decisão do STF no julgamento do RE nº 627.815/PR, com repercussão geral, as variações cambiais ativas decorrentes de liquidação de contrato de cambio de exportação de mercadorias integram o total destas receitas e, portanto, devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional para a apuração dos créditos descontados dos custos/despesas vinculados ao mercado externo.

**INDUSTRIALIZAÇÃO. ÁLCOOL CARBURANTE. MERCADO INTERNO. NOTAS FISCAIS. COMPROVAÇÃO. CRÉDITOS. PRESUNÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

A documentação carreada aos autos, notas fiscais de venda, comprova que o álcool vendido no mercado interno, com o fim específico de exportação, foi para fins carburante, cujas operações estão sujeitas ao regime cumulativo.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 30/06/2005

**DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

Reconhecida pelo julgador ser prescindível ao julgamento a baixa dos autos, em diligência, à unidade de origem, rejeita-se o pedido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as suscitadas preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: 1) aquisição de combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar; 2) serviços de fretes utilizados no transporte de cana-de-açúcar da lavoura para a usina; e, 3) encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado, discriminados nas Planilhas às fls. 736/737, constantes na primeira coluna sob a descrição “Num Bem: 4544 a 4570”, e na ultima coluna classificados como: “imobilizado de produção agrícola”, bem como, reconhecer o direito de

incluir os valores das variações cambiais ativas decorrentes de contrato de câmbio de exportação de mercadorias no valor total das receitas de exportação.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG que julgou improcedente a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que não homologou a Declaração de Compensação (Dcomp) às fls. 02.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto/SP não reconheceu o direito do contribuinte ao ressarcimento pleiteado e, consequentemente, não homologou a Dcomp, conforme Despacho Decisório às fls. 764/765.

Inconformada com a homologação parcial da Dcomp, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando em síntese: 1) indevida apuração dos créditos por amostragem; 2) presunção, quanto à finalidade do álcool exportado; 3) improcedência da decisão impugnada; 4) do regime tributário aplicável às receitas de exportação do álcool; 5) da indevida glosas de créditos sobre a aquisição de insumos: 5.1) presumido sobre aquisição de cana-de-açúcar de pessoa física; 5.2) adubos e/ ou fertilizante; 5.3) serviços de transporte; 5.4) óleo diesel combustível 5.5) depreciação de máquinas e equipamentos; e, 6) a improcedência do lançamento cumulativo e a necessidade de diligência.

Analisada a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente, conforme Acórdão nº 02-63.121, às fls. 853/878, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/06/2005

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE. PRESUNÇÃO DA FINALIDADE. DESCABIMENTO.

Tendo a autoridade fiscal se baseado na documentação exibida pela própria contribuinte durante o procedimento fiscal, não há que se falar em presunção da finalidade do álcool exportado.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE A receita auferida pela pessoa jurídica produtora de álcool para fins carburantes não está sujeita à incidência não-cumulativa do PIS/Cofins.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS não-cumulativo e da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados

insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.**

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação do PIS e da Cofins devidos sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FRETES. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.**

Os dispêndios com a aquisição de combustíveis utilizados em máquinas, equipamentos e veículos empregados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar, assim como fretes e transporte dessa cana-de-açúcar não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art.3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, como dispêndios com insumos da industrialização do açúcar e do álcool.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.**

Com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, somente poderão ser aproveitados os créditos dos encargos de depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004. Assim, tendo em vista que a data de aquisição do bem do ativo imobilizado, assim como a sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços é condição expressa em lei para que se possa apropiar os respectivos créditos, a comprovação desses elementos se faz necessária.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.**

O crédito presumido estabelecido consoante o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de resarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/06/2005

**DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. COBRANÇA DO DÉBITO INDEVIDAMENTE COMPENSADO.**

Não se confunde a constituição do crédito tributário efetuado por autoridade fiscal com a mera cobrança, prevista no § 7º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, do crédito tributário constituído por confissão de dívida, conforme previsto no § 6º do artigo 74 da mesma Lei.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 30/06/2005

**NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.**

As argüições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

**PROCEDIMENTO POR AMOSTRAGEM. PRESUNÇÃO. DESCABIMENTO.**

A escolha do critério para proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa. O termo “por amostragem” apenas ressalva que não foram verificadas todas as operações realizadas pelo contribuinte, não implicando em presunção por parte da auditoria. Não cabe falar em presunção quando há nos autos provas suficientes e concretas dos fatos apurados.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia com o intuito de produzir provas que deveriam ser apresentadas na impugnação.

#### PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO.

A apresentação de prova documental deve ser feita durante a fase de impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, requerendo a sua reforma para que se reconheça o seu direito ao resarcimento/compensação do crédito financeiro declarado/compensado e, consequentemente, seja homologada a Dcomp, alegando, em síntese, que tem direito de descontar créditos sobre: 1) aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas (presumidos da agroindústria), nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, bem como a compensação do saldo credor destes créditos com débito tributário vencido, conforme previsto no art. 56-A desta mesma Lei; 2) aquisições de bens utilizados na produção agrícola da cana-de-açúcar: combustíveis, adubos, calcário, fertilizantes e defensivos; 3) fretes no transporte de cana própria e de outras mercadorias (transporte interno), matérias-primas (cana-de-açúcar) de produção própria e mercadorias diversas; em relação a estes dois itens, invocou o princípio da não cumulatividade das contribuições e que tais bens e serviços são essenciais ao desenvolvimento de sua atividade econômica; 4) depreciação de bens do ativo imobilizado, utilizados na produção; alegou que todos os bens são empregados diretamente no seu processo produtivo, sendo irrelevante a data em que foram adquiridos; o direito não pode ser limitado aos bens adquiridos depois de maio de 2004, esta limitação temporal é ilegal e fere o princípio da não cumulatividade; 5) aquisições de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação, a limitação ao desconto sobre tais aquisições se fundamenta em dois critérios; i) a qualificação da empresa vendedora como comercial exportadora; e, ii) a aquisição com o fim específico de exportação; contudo a recorrente não se enquadra em nenhum desses requisitos, sequer possui em seu objeto social a atividade de empresa comercial exportadora; 6) o direito de incluir na receita de exportação os valores da variação cambial ativa, decorrentes das exportações, tendo em vista que, de fato, correspondem a receitas de exportação e não financeiras, inclusive, esse é o entendimento do STF no julgamento do RE 627.715; e, 7) industrialização de álcool carburante; segundo seu entendimento, a Fiscalização presumiu que o álcool exportado era carburante, mas ao contrário do seu entendimento, foi exportado sob a rubrica “outros fins”; ao final, requereu a realização de diligência e a juntada de documentos suplementares para comprovar seu direito e a regularidade da compensação efetuada e, ainda, a intimação do subscritor desse recurso da data do seu julgamento.

Em síntese, é o relatório.

### Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O recurso voluntário interposto pela recorrente atende aos requisitos do artigo 67 do Anexo II do RICARF; assim dele conheço.

I) Preliminares.

A recorrente requereu a baixa dos autos à unidade de origem para realização de diligência e juntada de documentos suplementares e, ainda, solicitou a intimação do subscritor do recurso da data do seu julgamento.

De acordo com o disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, o impugnante deve expor na impugnação/recurso os motivos que justificam a realização de diligência e formular os quesitos referentes aos exames desejados. No presente caso, isto não ocorreu.

Já a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação. A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida, mediante petição em que demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do § 4º, aquele artigo. Também, essa exigência não foi atendida.

E finalmente, quanto à intimação do patrono da data do julgamento do recurso voluntário, inexiste previsão legal. Segundo o art. 127 do CTN, as intimações devem ser enviadas para o domicílio tributário eleito pelo contribuinte. Considera-se domicílio tributário eleito, o endereço fornecido à RFB para fins cadastrais.

Assim, rejeitos os todos esses pedidos.

## II) Mérito.

As matérias opostas nesta fase recursal abrangem o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas com: 1) aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas (presumidos da agroindústria) e sua compensação; 2) combustíveis, adubo, calcário, fertilizantes e defensivos; 3) fretes no transporte de cana própria e de outras mercadorias; 4) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; 5) mercadorias adquiridas com finalidade específica de exportação; 6) inclusão dos valores da variação cambial ativa na receita de exportação; e, 6) suposta industrialização de álcool carburante.

A Lei nº 10.637/2002 que instituiu regime não cumulativo para o PIS, vigente à época dos fatos geradores, objetos do PER/Dcomp em discussão, assim dispunha, quanto ao desconto de créditos desta contribuição:

-Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...);

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

(..).

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...);

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

(...).

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...);

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

(...).

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

(...).

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...).

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu resarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Posteriormente foram instituídas outras leis sobre as contribuições não cumulativas, dentre elas:

-Lei nº 10.925, 23/07/2004, que trata do crédito presumido da agroindústria, com vigência a partir de 1º de agosto de 2004, em relação a este crédito, assim dispondo:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do

art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

-Lei nº 12.350/2010 que dispõe sobre o ressarcimento de saldo credor de créditos presumidos da agroindústria do PIS e da Cofins, estabelece:

Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º da Lei nº 10.925, de 23 de julho 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 201).

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o **caput** somente poderá ser efetuado: (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei; (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012. (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, §§ 8º e 9º do art. 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).

Segundo os dispositivos citados e transcritos, as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e/ ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda, geram créditos da contribuição.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, citado e transrito anteriormente, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Em face do entendimento do STJ, no referido REsp, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos

termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial com produção verticalizada que tem como atividades econômicas, dentre outras, a produção e comercialização por conta própria ou de terceiros, de açúcar e álcool, a exploração agrícola e pecuária em geral, em terras próprias e de terceiros.

Assim, considerando os dispositivos legais citados e transcritos anteriormente, a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR e a nota da PGFN e, ainda, a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, no período objeto do PER/Dcomp em discussão, passemos à análise de cada uma das matérias opostas nesta fase recursal.

### 1) Descontos de créditos presumidos da agroindústria e sua compensação

A recorrente pleiteia o reconhecimento do seu direito de descontar créditos presumidos da agroindústria sobre os custos com aquisições de matéria-prima (cana-de-açúcar) de pessoas físicas, nos termos do artigo 8º, § 3º da IN/SRF 660/2006, bem como da compensação do saldo credor.

Segundo, o disposto nos artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, citados e transcritos anteriormente, no período objeto do fato gerador do PER/Dcomp em discussão, o crédito presumido da agroindústria somente podia ser utilizado para a dedução dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal nos respectivos períodos de apuração.

O resarcimento/compensação do saldo credor trimestral de créditos presumidos da agroindústria do PIS e da Cofins, somente passou a ser permitido para os fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 2006, sob determinadas condições, conforme previsto no artigo 56-A, caput, da Lei nº 12.350/2010, citados e transcritos anteriormente.

No presente caso, o fato gerador dos créditos presumidos ocorreu em junho de 2005; assim, correta a glosa do valor do crédito presumido da agroindústria do valor do crédito financeiro declarado/compensado no PER/Dcomp em discussão.

Ressaltamos ainda que, segundo o disposto no artigo 8º, caput, da Lei nº 10.925/2004, citado e transscrito anteriormente, o direito ao desconto de créditos presumidos da agroindústria, a título de PIS e Cofins, se aplica apenas e tão somente aos insumos utilizados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal. No presente caso, a recorrente produz mercadoria destinada à alimentação humana, açúcar demerara, cristal e outros tipos, e destinada para outros fins, álcool carburante, anidro e hidratado. Conduto, em momento algum, a recorrente demonstrou que os créditos glosados foram descontados de insumos utilizados na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana e/animal.

### 2) Os custos/despesas incorridos com bens utilizados no plantio da cana-de-açúcar

No recurso voluntário, a recorrente impugnou a glosa dos créditos descontados sobre os custos incorridos com combustíveis, adubos, calcário, fertilizantes e defensivos, sob a alegação de que foram utilizados no plantio da cana-de-açúcar e no processo produtivo agrícola.

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, citado e transscrito anteriormente, prevê o desconto de créditos sobre os custos dos bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo da pessoa jurídica; já o inciso II do § 2º, desse mesmo artigo, veda o

desconto de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Assim, de conformidade com os referidos dispositivos legais e levando-se em conta o conceito de insumos, para efeitos de desconto da contribuição, dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e, ainda, as atividades econômicas desenvolvidas pelo contribuinte, a glosa dos créditos sobre os custos com combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar (custeio agrícola) deve ser revertida.

Já em relação ao desconto dos créditos sobre adubos, calcário, fertilizantes e defensivos, a glosa deve ser mantida, em face do disposto no inciso II do § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, tendo em vista que nas suas aquisições não houve o pagamento da contribuição.

A Lei nº 10.925/2004 reduziu a 0 (zero) as alíquota do PIS e da Cofins incidentes nas operações de vendas dos referidos insumos, a partir de 1º de agosto de 2004, assim dispondo:

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: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002,e suas matérias-primas;

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

III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003,e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

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

- 3) Fretes no transporte de cana-de-açúcar de produção própria e outras mercadorias

A recorrente reclama direito ao desconto de créditos sobre os fretes incorridos com o transporte da cana-de-açúcar das lavoura para a indústria e também no transporte de outras mercadorias.

Os custos com fretes para o transporte da cana-de-açúcar integra o custo da matéria prima dos produtos industrializados e vendidos (açúcar, álcool, etc.) e, portanto, dão direito ao desconto de créditos, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002.

Dessa forma, a glosa dos créditos sobre tais fretes deve ser revertida.

Já em relação ao frete para o transporte de outras mercadorias, a recorrente não as identificou, ou seja, não informou espécie e natureza. Assim, não há elementos que permitam enquadrá-las no conceito de insumos, seja nos termos do inciso II do referido artigo 3º, seja na definição do STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, a glosa sobre o frete de outras mercadorias deve ser mantida.

- 4) Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

A recorrente defende a reversão das glosas dos créditos sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, sob os argumentos de que todos os bens são

utilizados no seu processo produtivo e que, independentemente, terem sido adquiridos antes ou depois de 30/04/2004, faz jus aos créditos.

O direito de descontar créditos da contribuição sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, utilizados no processo de produção dos bens fabricados e vendidos, foi inicialmente previsto no inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, c/c o disposto no inciso III do § 2º, deste mesmo artigo, todos transcritos anteriormente, sem quaisquer condições.

Posteriormente, em 30/04/2004, foi aprovada e publicada a Lei nº 10.865/2004, dispondo sobre o PIS/Pasep e sobre a Cofins, vedando o desconto de créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, adquiridos até 30/04/2004, assim dispondo:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

(...).

No entanto, em decisão recentíssima, no RE nº 519.316/SC, transitada em julgado em 20/04/2021, com repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que inconstitucional o artigo 31, caput, dessa lei, conforme ementa reproduzida a seguir:

PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO – LIMITAÇÃO – LEI Nº 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação temporal do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa.

Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, essa decisão do STF para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação das bens utilizados na produção na produção da cana-de-açúcar, discriminados na planilha “DEMONSTRATIVO DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE MAQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS, INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO ADQUIRIDOS A PARTIR DE 01/10/2004, PARA SEREM UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS A VENDA OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”, às fls. 736/737, constantes na primeira coluna sob a descrição “Num Bem: 4544 a 4570”, e na ultima coluna classificados como: “imobilizado de produção agrícola”, mantendo-se a glosa efetuada pela Fiscalização sobre os demais bens.

5) Mercadorias adquiridas com finalidade específica de exportação

As mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, tanto pelas Trading Companies e Empresas Comerciais Exportadoras, como outras empresas que exportam mercadorias, ainda que eventualmente, não dão direito a estas empresas de descontar créditos sobre tais aquisições, tendo em vista que o direito de descontar créditos é da empresa industrial que as produziu e as vendeu no mercado interno com aquele fim específico.

Segundo o artigo 6º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, a Cofins não incidirá sobre as receitas de vendas de mercadoria para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Já o § 1º, incisos I e II, prevê que a pessoa jurídica produtora/vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do artigo 3º, dessa mesma lei, para dedução do valor da contribuição e, se apurar saldo credor, este poderá ser objeto de Per/Dcomp. Consta expressamente do § 4º que o direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa exportadora.

Consta expressamente do artigo 9º daquela lei, que a empresa exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora.

O direito de descontar os créditos de insumos vinculados à exportação da mercadoria produzida e exportada de forma indireta é do produtor, independentemente, se a exportação se deu via Trading Company, Comercial Exportadora ou outra empresa. O que importa é a exportação da mercadoria.

Assim, mantem-se a glosa dos créditos descontados sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

#### 6) Inclusão dos valores da variação cambial ativa na receita de exportação

A inclusão de receitas decorrentes de variação cambial ativa, decorrentes de liquidação de contrato de câmbio de exportação de mercadorias, já foi objeto de apreciação e julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nos termos da decisão proferida no RE nº 627.815/PR, com repercussão geral, reconhecendo o direito de o exportador incluir tais receitas no total das receitas de exportação, para efeitos tributários, conforme ementa reproduzida a seguir:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO.  
IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO  
INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA.  
OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consustancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando

consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonrar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da constitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, essa decisão do STF para reconhecer o direito de o contribuinte incluir no total das receitas de exportação, as variações cambiais ativas decorrentes da liquidação de contratos de câmbio de exportação de mercadorias.

7) Glosa de créditos supostamente vinculados à industrialização de álcool carburante

A recorrente alega que a Fiscalização presumiu que o álcool exportado era carburante e, portanto, não estava sujeito ao regime não cumulativo e, consequentemente, não daria direito a descontar créditos.

Segundo seu entendimento, caberia à Fiscalização comprovar que o álcool exportado era carburante, contudo, não há elementos nos autos para demonstrar e fundamentar tal conclusão. Ao contrário, os documentos acostados por ela, notas fiscais, comprovam que o álcool foi exportado sob a rubrica “outros fins”.

No presente caso, as exportações do álcool cujos créditos foram glosados pela Fiscalização, conforme demonstrado e provado na Informação Fiscal às fls. 750/763, parte integrante do despacho decisório, correspondem às Notas Fiscais nº 110.770 às fls. 628 e nº 92.187 cuja cópia não foi apresentada pelo contribuinte, apesar de intimado e reintimado a apresentá-la.

Na Nota Fiscal nº 110.770, venda de álcool para a Cia Importadora e Exportadora Coimex, a descrição do produto é “**ALCOOL E. ANIDRO CARBURANTE**” e no campo/quadro “**DADOS ADICIONAIS**” contém a anotação “**ALC 0017-0406**”, ou seja o numero do contrato de compra e venda do álcool. Além disto, a cópia do Contrato de Compra e Venda ALC 0017-04/0506 às fls. 428/435, comprova que o álcool exportado foi carburante. Nele, às fls. 429 consta expressamente: “**CONTRATO DE FORNECIMENTO DE ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO CARBURANTE N° ALC 0017-04/0506 (“CONTRATO”)**”.

Já, em relação à Nota Fiscal nº 92.188, conforme já destacado, intimado e reintimado a apresentar cópia desta nota, o contribuinte não atendeu à intimação. A apresentação da cópia dessa nota é imprescindível para se verificar a destinação e a natureza do álcool exportado e/ ou destinado à exportação, bem como da identificação do contrato de compra e venda.

Assim, demonstrado e provado que o álcool industrializado e exportado, de fato, foi álcool carburante (anidro/metanol), a glosa efetuada pela Fiscalização deve ser mantida.

Em face do exposto, rejeito as suscitadas preliminares e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: 1) aquisição de combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar; 2) serviços de fretes utilizados no transporte de cana-de-açúcar da lavoura para a usina; e, 3) encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado, discriminados nas Planilhas às fls. 736/737, constantes na primeira coluna sob a descrição “**Num Bem: 4544 a 4570**”, e na ultima coluna classificados como: “**imobilizado de produção agrícola**”, bem como, reconhecer o direito de incluir os valores das variações cambiais ativas decorrentes de contrato de câmbio de exportação de mercadorias no valor total das receitas de exportação.

Ressaltamos que, na apuração dos créditos, ora reconhecidos, a autoridade administrativa deverá levar em conta que a recorrente produz mercadorias sujeitas ao regime não cumulativo (açúcar) e ao regime cumulativo (álcool carburante), assim o rateio proporcional deverá ser feito de conformidade com o disposto nos §§ 7º; 8º; e 9º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes