



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15956.000250/2009-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.414 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2018
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente ANDRADE AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/05/2005 a 31/05/2005, 01/07/2005 a 31/08/2005, 01/10/2005 a 30/11/2005, 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/04/2007 a 30/04/2007

RECEITA DO REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO.
INSUMOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.

No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas do regime cumulativo e do regime não cumulativo, o crédito do regime não cumulativo será apropriado por rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

REGIME CUMULATIVO. RECEITA DA VENDA DE ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE. DESTINAÇÃO

Os conceitos de “álcool para outros fins” e “álcool para fins carburantes” estão intimamente relacionados a suas finalidades, que são determinadas de acordo com a atividade exercida pelo destinatário do produto.

Não há como presumir que o álcool exportado teria fins carburantes, considerando que a venda do produto à comercial exportadora, impede o contribuinte de auferir precisamente quem será o seu destinatário final e para qual finalidade o produto foi adquirido.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. UTILIZAÇÃO MEDIANTE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No período de agosto a dezembro de 2004, não havia previsão legal para compensação ou ressarcimento do saldo do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoa física ou pessoa jurídica agropecuária, utilizados na fabricação dos produtos destinados à alimentação humana ou animal. Tais

créditos somente podiam ser utilizados na dedução do valor devido da respectiva contribuição, calculado sobre valor das receitas tributáveis decorrentes das vendas realizadas no mercado interno no respectivo período de apuração.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CICLO PRODUTIVO. FASES DE PRODUÇÃO E DE FABRICAÇÃO. BENS E SERVIÇOS APLICADOS NAS DUAS FASES. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

O ciclo produtivo da atividade agroindustrial compreende a atividade de produção rural ou agropecuária e a atividade de fabricação ou industrialização do produto final comercializado. No âmbito da referida atividade, são considerados insumos de produção ou fabricação tanto os bens e serviços aplicados na fase de produção agropecuária, quanto os bens e serviços aplicados na fase de fabricação do bem final. Dada essa característica, se utilizada matéria prima agropecuária de produção própria, a empresa agroindustrial submetida ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep tem o direito de apropriar os créditos calculados sobre os valores de aquisição dos bens e serviços aplicados nas duas fases do ciclo produtivo.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

São passíveis de apropriação somente os créditos devidamente comprovados com documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/05/2005 a 31/05/2005, 01/07/2005 a 31/08/2005, 01/10/2005 a 30/11/2005, 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/04/2007 a 30/04/2007

RECEITA DO REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO. INSUMOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.

No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas do regime cumulativo e do regime não cumulativo, o crédito do regime não cumulativo será apropriado por rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

REGIME CUMULATIVO. RECEITA DA VENDA DE ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE. DESTINAÇÃO

Os conceitos de “álcool para outros fins” e “álcool para fins carburantes” estão intimamente relacionados a suas finalidades, que são determinadas de acordo com a atividade exercida pelo destinatário do produto.

Não há como presumir que o álcool exportado teria fins carburantes, considerando que a venda do produto à comercial exportadora, impede o contribuinte de auferir precisamente quem será o seu destinatário final e para qual finalidade o produto foi adquirido.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. UTILIZAÇÃO MEDIANTE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No período de agosto a dezembro de 2004, não havia previsão legal para compensação ou ressarcimento do saldo do crédito presumido da Cofins, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoa física ou pessoa jurídica agropecuária, utilizados na fabricação dos produtos destinados à alimentação humana ou animal. Tais créditos somente podiam ser utilizados na dedução do valor devido da respectiva contribuição, calculado sobre valor das receitas tributáveis decorrentes das vendas realizadas no mercado interno no respectivo período de apuração.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CICLO PRODUTIVO. FASES DE PRODUÇÃO E DE FABRICAÇÃO. BENS E SERVIÇOS APLICADOS NAS DUAS FASES. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

O ciclo produtivo da atividade agroindustrial compreende a atividade de produção rural ou agropecuária e a atividade de fabricação ou industrialização do produto final comercializado. No âmbito da referida atividade, são considerados insumos de produção ou fabricação tanto os bens e serviços aplicados na fase de produção agropecuária, quanto os bens e serviços aplicados na fase de fabricação do bem final. Dada essa característica, se utilizada matéria prima agropecuária de produção própria, a empresa agroindustrial submetida ao regime não cumulativo da Cofins tem o direito de apropriar os créditos calculados sobre os valores de aquisição dos bens e serviços aplicados nas duas fases do ciclo produtivo.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

São passíveis de apropriação somente os créditos devidamente comprovados com documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/05/2005 a 31/05/2005, 01/07/2005 a 31/08/2005, 01/10/2005 a 30/11/2005, 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/04/2007 a 30/04/2007

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA.

Nos casos em que não houve pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo quinquenal de decadência do direito de constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que não houve pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO E DECLARAÇÃO. APLICAÇÃO DA MULTA DE 75%. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento de ofício, por falta de pagamento ou recolhimento ou de falta de declaração, é devida a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/05/2005 a 31/05/2005, 01/07/2005 a 31/08/2005, 01/10/2005 a 30/11/2005, 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/04/2007 a 30/04/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS MATERIAIS E FORMAIS. NULIDADE POR ILEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade o auto de infração que atende todos os requisitos materiais e formais exigidos por lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos em segunda votação, em dar provimento parcial para excluir do lançamento o fato gerador de julho de 2004 por decadência, para reverter a glosa dos créditos apropriados sobre os valores de aquisição dos bens empregados nas áreas de cultivo da cana-de-açúcar (plantio de cana e cana soca), discriminados nos demonstrativos de fls. 236/251 e para reverter a reclassificação das receitas de álcool de venda com o fim específico do regime cumulativo para o regime não-cumulativo, vencidos os Conselheiros Diego Weis Junior e Raphael Madeira Abad, que davam provimento parcial, em maior extensão, para excluir do lançamento as receitas relativas ao CFOP de simples remessa decorrentes do faturamento para entrega futura. Nos termos do Art. 58, §13 do RICARF, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator ad hoc para este julgamento, o conselheiro Walker Araújo para formalizar o acórdão e inserir as razões relativas à reversão da reclassificação das receitas de álcool de venda com o fim específico do regime cumulativo para o regime não-cumulativo. Em primeira votação, os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Paulo Guilherme Déroulède e Maria do Socorro Ferreira Aguiar davam provimento parcial para excluir do lançamento o fato gerador de julho de 2004 por decadência e reverter a glosa dos créditos apropriados sobre os valores de aquisição dos bens empregados nas áreas de cultivo da cana-de-açúcar (plantio de cana e cana soca), discriminados nos demonstrativos de fls. 236/251. Os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Jorge Lima Abud davam provimento parcial em maior extensão para reverter a reclassificação das receitas de álcool do regime não-cumulativo para o cumulativo. Os Conselheiros Diego Weis Junior (Suplente convocado) e Raphael Madeira Abad davam provimento parcial, além das anteriores, para também excluir do lançamento as receitas relativas ao CFOP de simples remessa decorrentes do faturamento para entrega futura. Os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Vinícius Guimarães não participaram da primeira votação em razão dos votos definitivamente proferidos pelos Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Maria do Socorro Ferreira Aguiar na sessão de 17/04/2018, às 14:00h

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Redator Ad Hoc – Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

Relatório

Na condição de redator "ad hoc" para formalização deste acórdão, passo a transcrever o relatório constante da minuta do voto do relator José Fernandes do Nascimento.

"Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório integrante do acórdão recorrido, que segue transcrito:

A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidência não cumulativa, fatos geradores de agosto a dezembro de 2004, e incidência cumulativa, fatos geradores de janeiro de 2004 a abril de 2007, exigindo-se-lhe o crédito tributário total de R\$ 5.425.137,30 (fls. 03/12, 39/47, 12/16 e 35/39).

O enquadramento legal encontram-se As fls. 12, 16, 22, 39, 47 e 53.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal foram lançadas diferenças das contribuições não declaradas ou pagas, conforme os demonstrativos do PIS (fls. 23/32) e da Cofins (fls. 54/55).

Irresignada, a interessada apresentou impugnação ao feito fiscal, requerendo o reconhecimento da sua nulidade ou a improcedência do lançamento fiscal e a realização de diligência, alegando, em síntese, que (fls. 504/531):

a) A decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores entre janeiro a agosto de 2004, já que a ciência ocorreu em 26/08/2009, por força da aplicação do § 4º do art. 150 do CTN; reproduziu em seu benefício Ementas de Acórdãos do CARF;

b) A nulidade do feito pela inexistência de Lei para a efetivação do lançamento; afirmou que com a edição das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, foi instituída a incidência não cumulativa do PIS e da Cans, até agosto de 2004 não havia lei que determinasse a incidência cumulativa sobre as receitas de venda do álcool carburante; a lei que determinou o retorno de tal incidência, Lei nº 10.865, de 30/04/2004, somente entrou em vigor no mês de agosto de 2004, conforme seus arts. 46, I e IV, 21, IV, e 37, IV; no mesmo sentido pronunciamento da Cosit em Processo de Consulta nº 139/03, do qual citou a ementa e do Carf; do qual cita Ementa de Acórdão, que já teria decidido que "A falta de lei que exclua expressamente a pessoa jurídica do regime não cumulativo (...) é a este regime que a pessoa jurídica se submeterá";

c) A nulidade do feito fiscal em decorrência da apuração do crédito tributário por amostragem, ferindo o disposto no CTN, art. 142 e 113; cita textos de doutrinadores e jurisprudência administrativa;

d) A nulidade pela ilegal presunção quanto à finalidade do álcool exportado; na verdade os documentos colhidos comprovam que o álcool foi exportado sob a rubrica "outros fins", que se refere à finalidade industrial do produto;

e) A nulidade pela ausência de demonstração do fato gerador; os cálculos apresentados são de complexa compreensão, além disso lançou dados nas planilhas

cujas origens são totalmente desconhecidas, configurando afronta ao art. 10, III, do PAF, tornando-se evidente obstáculo ao pleno exercício da ampla defesa;

f) A improcedência do lançamento não-cumulativo em decorrência de equívoco na aplicação do regime tributário às receitas de exportação de álcool; de acordo com o art. 2º da Portaria ANP 2/02, a classificação de álcool carburante, para utilização como combustível, vale apenas no âmbito do território nacional, inexistindo a caracterização para o álcool exportação, cuja finalidade não é possível determinar, a não ser que seja para “outros fins”; acrescenta ainda que após a instituição do regime não-cumulativo, o regime cumulativo passou a ser admitido apenas excepcionalmente; cita ementa de consulta Cosit nº 139/03;

g) O AFRFB aplicou, equivocadamente, o conceito de insumo utilizado na apuração da IPI ou do ICMS para a apuração do PIS/Cofins; a contribuição comporta outro entendimento, aquele previsto na legislação própria, conforme manifestação do Carf, em ementa de acórdão que cita; ademais a comprovação dos insumos dá-se por meio de notas fiscais de aquisição e no livro de registro de entradas, que são suficientes;

h) A glosa do crédito presumido sobre aquisição de cana-de-açúcar de pessoa física, com base na IN/SRF nº 660/2006, afronta ao disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a qual deve ser aplicada por ser norma superior, sob pena de ofensa ao princípio da hierarquia das normas, bem como ao princípio da legalidade, além de afronta ao § 12 do art. 195 da CF/88, que atribui à lei a tarefa de definir as regras do regime não-cumulativo do PIS/COFINS;

i) A glosa dos créditos sobre aquisição de adubos e fertilizantes é indevida e improcedente; trata-se de empresa agroindustrial que não revende tais produtos, portanto, sua aquisição e regular escrituração no registro de entrada é suficiente à comprovação, sendo desnecessário documentos que comprovem o consumo;

j) A glosa dos créditos sobre aquisição de serviço de transporte sob o argumento de que não foram comprovadas mediante documentação hábil e idônea é indevida e improcedente; o serviço de transporte está intimamente ligado à atividade da impugnante, sendo essencial, seja como insumo seja na operação de venda; o que se pode comprovar é a sua aquisição e somente ela, nesse sentido o livro de registro de entradas bem como as respectivas faturas ou notas fiscais e conhecimentos de transporte são suficientes para comprovar tal aquisição; como não é possível acostar todas as cópias de conhecimento de transporte, junta cópias por amostragem;

k) Em relação à glosa de créditos sobre aquisição de óleo diesel combustível, apresentou, em síntese, os mesmos argumentos do item anterior, com o destaque de que a empresa possui mais de cento e vinte máquinas ou equipamentos, desnecessária, portanto, a prova documental do consumo;

l) Em relação à glosa dos créditos sobre depreciação de máquinas e equipamentos manifestou sua discordância com base no argumento de que antes da edição da Lei nº 10.865/04, que passou a produzir efeitos a partir de maio de 2004, já fazia jus ao crédito em relação às máquinas constantes de seu ativo imobilizado; em favor de seu argumento trouxe ementa de Acórdão Judicial;

m) Clamou pela improcedência parcial do lançamento cumulativo, vez que a legislação que determinou o retomo de tal incidência somente entrou em vigor no mês de agosto de 2004, improcedentes, portanto, o lançamento referente aos fatos geradores de janeiro a agosto de 2004;

n) Clamou contra a tributação na remessa de mercadorias, já objeto de tributação quando da emissão da nota fiscal; a fiscalização teria incluído na base de

cálculo os valores apurados no livro de IPI, referente a códigos fiscais de outras operações, sem verificar efetivamente os registros;

o) Reclamou da exigência de multa de ofício sobre valores já declarados, ou seja, sobre crédito tributário constituído, nos termos da IN SRF nº 126/98, art. 7º, § 1º; a declaração do tributo em DCTF era suficiente à sua constituição, incabível portanto a sua exigência mediante constituição em auto de infração;

p) Esclarece que a empresa passou por processo de reestruturação societária, alteração de controle, troca de administração e de funcionários, razão pela qual muitas questões deixaram de ser devidamente esclarecidas, o que leva a dificuldade de apresentação de provas, solicita, com amparo no art. 16, IV, do PAF a realização de diligência para efetivação das verificações.

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário mantido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia era 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.

NULIDADE.

Se o ato administrativo de lançamento obedece a suas formalidades essenciais não cabe declarar sua nulidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

SÚMULA VINCULANTE DO STF.

Em razão da Súmula Vinculante nº 8, do STF, o prazo para o lançamento das contribuições sociais deve ser contado segundo os critérios estabelecidos no Código Tributário Nacional.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento das contribuições para o PIS/Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE

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

CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito ao crédito das Contribuições, no regime de incidência não-cumulativa, se aplicados diretamente no bem produzido e consumidos/alterados no processo produtivo e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 10/1/2011, a autuada a foi cientificada da referida decisão. Em 9/2/2011, protocolou o recurso voluntário de fls. 843/901, por meio do qual reiterou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória.

Na Sessão de 23 de outubro de 2012, por meio da Resolução nº 3302-000.254, os membros então integrantes deste Colegiado converteram o julgamento em diligência perante a unidade de origem da RFB, para que fossem adotadas as seguintes providências, *in verbis*:

a) informe a existência de pagamentos de PIS e COFINS não cumulativa em relação às competências janeiro a agosto de 2002;

b) em caso de inexistência de pagamento em relação a alguma das competências acima citadas, deve informar se houve a ocorrência de saldo credor em algum dos meses listados;

c) fazer juntar aos autos cópia das DAConS do primeiro e segundo trimestres de 2002;

d) intime a Recorrente para que apresente, no prazo de 30 dias, comprovação relacionada a diferenças existentes entre as mercadorias por ela produzidas que justifiquem a sua classificação diversa de álcool para fins carburantes aos produtos destinados a exportação;

e) traga aos autos outras informações que entenda pertinente para o deslinde da questão; e

f) intime o Recorrente para que se manifeste a respeito do resultado da diligência proposta antes do retorno do processo a este órgão julgador.

Em atendimento ao solicitado, por meio da despacho de fls. 977/979, a autoridade fiscal diligente prestou os seguintes esclarecimentos:

a) em relação à existência de pagamentos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativa dos meses de janeiro a agosto de 2004, com base nos extratos de pagamentos colacionados aos autos (fls. 955/957), confirmou a existência de pagamento apenas da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa (código 6912), referente ao mês de julho de 2004, cujo recolhimento ocorreu no dia 29/10/2004, no valor total de R\$ 287,38 (correspondente ao valor original do imposto de R\$ 235,09 + multa de mora de R\$ 47,01 + juros de R\$ 5,28). Quanto à Cofins não cumulativa (código 5856), no citado período, informou que não fora localizado nenhum pagamento;

b) em relação à ocorrência de saldo credor das referidas contribuições nos meses de janeiro a agosto de 2004, nas informações prestadas pela contribuinte nos Dacon dos 1º, 2º e 3º trimestres de 2004, elaborou os demonstrativos de fls. 958/959, em que sintetizados os dados referentes à apuração dos créditos e ao cálculo do valor a pagar da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins. E de acordo com citado demonstrativo, (i) nos meses de janeiro a abril e julho de 2004 foi apurado saldo a pagar da Contribuição para PIS/Pasep e (ii) nos meses de maio, junho e agosto de 2004, após o desconto dos créditos, não foi apurado saldo a pagar nem a ressarcir (saldo zerado). O mesmo ocorreu em relação à Cofins, com exceção do mês de janeiro de 2004, em que não houve apuração da referida contribuição; e

c) em relação aos Dacon dos 1º e 2º semestres de 2004, providenciou à juntada aos autos (fls. 960/976).

Em 4/10/2013, a recorrente foi cientificada do resultado da diligência e intimada a apresentar comprovação relacionada a diferenças existentes entre as mercadorias por ela produzidas que justifiquem a sua classificação diversa de álcool para fins carburantes aos produtos destinados a exportação.

Por sua vez, no dia 1/11/2013, a recorrente apresentou a petição de fls. 985/994, em que prestou os seguintes esclarecimentos:

1) em relação ao resultado da diligência, asseverou que restava reconhecido pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa do mês de julho de 2004 e nos meses em que não houve pagamento, inclusive, nos que apurado saldo a pagar, foi porque tal saldo fora compensado com créditos da CIDE, conforme registros contábeis, sendo certo que a compensação era uma das modalidades de extinção da obrigação tributária;

2) em relação à intimação para comprovar a classificação diferente atribuída ao álcool para fins carburantes, a recorrente apresentou os seguintes argumentos: a) a conclusão apresentada pela fiscalização fora baseada em mera presunção, pois, em momento algum, esclarecera as razões de fato e de direito que lhe permitiram “sustentar a razão do álcool em tela ser **carburante e não servir para outros fins**” (grifos do original); b) embora o álcool comercializado tenha “**natureza químico-orgânica** que classifique, de acordo com a nomenclatura da ANP, como etílico anidro carburante ou o etanol hidratado”, fato era que sua destinação não fora para servir de combustível, o que afastava a presunção fiscal; e c) para demonstrar o que alegara, a recorrente trouxe à colação dos autos contrato de prestação de serviços e relação dos CNPJ dos clientes adquirentes do produto, cuja atividade não resta demonstrado que o álcool foi utilizado para fins carburantes.

Em 4/10/2016, a recorrente juntou a petição de fls. 1272/1303, em que apresentou as razões finais de julgamento. Na referida data, também foram juntados aos autos os documentos não pagináveis de fls. 1306 e 1309. Em 24/8/2017, a recorrente juntou aos autos nova petição (fls. 1317/1325, em apresentou razões finais complementares de julgamento. Esta última veio acompanhada dos documentos de fls. 1328/1685.

É o relatório."

Voto

Conselheiro Walker Araújo, redator "ad hoc".

Na condição de redator "ad hoc" para formalização deste acórdão, passo a transcrever as razões do julgado, constantes da minuta do voto do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, excluindo, contudo, do voto relator, a matéria tratada no tópico *"IV.2.1 Do percentual rateio dos créditos"*, posto que o relator original não integrava a composição da Turma à época da segunda votação, incumbindo, assim, à este redator a inserção da matéria atinente a reclassificação das receitas de álcool de venda com o fim específico do regime cumulativo para o regime não-cumulativo:

"O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A lide envolve questão preliminar, prejudicial de mérito e questões de mérito, que serão a seguir analisadas.

I Da Preliminar de Nulidade

Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade da autuação, por vícios formais que maculavam sua validade e o próprio ato de constituição do crédito tributário, em razão (i) de indevida apuração por amostragem e da ausência da demonstração do fato gerador e (ii) de ilegal presunção quanto à finalidade do álcool exportado.

Em relação ao primeiro argumento, cabe previamente esclarecer, que o procedimento de verificação fiscal, normalmente, realizado por amostragem no início do procedimento fiscal, visa conferir o correto cumprimento das obrigações tributárias, especialmente, a correta apuração e recolhimento dos tributos devidos. E se após esse prévio procedimento for apurada irregularidade no cumprimento da obrigação tributária principal, por força do disposto no art. 142 do CTN, a autoridade fiscal deverá relatar a ocorrência do fato gerador e proceder com precisão e clareza a apuração da base de cálculo e do valor do tributo devido, com base nos dados e informações extraídos dos documentos e da escrituração contábil e fiscal do contribuinte fiscalizado, ou dos demonstrativos e declarações por este ou por terceiro entregue a Administração tributária.

No que tange ao procedimento fiscal em apreço não foi diferente. Após realizada as verificações gerais, por amostragem, a autoridade fiscal apurou que a fiscalizada não declarou (confessou) nem recolheu os valores das contribuições lançadas, que, diferentemente do alegado pela recorrente, não foram apurados por amostragem, mas com base nos dados e informações colhidos nos "Balancetes Mensais, Livro de Apuração de IPI e Demonstrativos fornecidos pela fiscalizada, assim como Sistemas Informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil".

E a partir desses dados, a autoridade elaborou demonstrativos de fls. 24/33 e 55/62, em que discriminados, detalhadamente, os valores da base de cálculo dos débitos das contribuições apurados. E a recorrente não apontou qualquer equívoco na apuração desses valores, tendo se limitado apresentar alegação genérica sobre o assunto. Ora, se a recorrente teve dificuldade ou alguma deficiência para compreender tão singelos demonstrativos, obviamente, esta circunstância não pode servir de motivo para inquinar de vício formal as presentes autuações, que, inequivocamente, atendem todos os requisitos do art. 142 do CTN e do art. 10 Decreto 70.235/1972.

Em relação ao segundo argumento, a recorrente asseverou que a presunção de que o álcool exportado tenha finalidade carburante afrontava o disposto no art. 142 do CTN, que condicionava "a constituição do crédito tributário à correta e completa verificação e apuração do fato gerador da respectiva obrigação tributária." Para a recorrente, cabia a autoridade fiscal demonstrar que o álcool exportado possuía finalidade carburante, o que não

fora feito. Ademais, os documentos colhidos (notas fiscais) comprovavam o contrário, ou seja, que o álcool fora exportado sob a rubrica “outros fins” (finalidade não carburante), que se refere finalidade industrial do álcool.

Previamente, é oportuno esclarecer que, essa alegação de nulidade cinge-se apenas ao lançamento das contribuições referente ao regime não cumulativo dos meses de agosto a dezembro de 2004. E de acordo com o demonstrativo de fl. 25, elaborado a partir dos dados extraídos das memória de cálculo e dos livros e notas fiscais apresentadas pela recorrente em papel e meio magnético (fls. 126/129), a fiscalização separou as receitas de venda de álcool em dois tipos, a saber, “para fins carburante” e “para outro fins”.

E de acordo o referido demonstrativo, somente as receitas de venda do álcool carburante foram excluídas do regime não cumulativo. De outro modo, as receitas de venda de álcool “para outros fins”, ao contrário do alegado pela recorrente, foram mantidas no regime não cumulativo das referidas contribuições, inclusive para fins de determinação do percentual de rateio entre as receitas de venda no mercado externo e interno e entre o regime cumulativo e não cumulativo, conforme se constata no demonstrativo de fl. 26. E tais valores foram extraídos da memória de cálculo, dos documentos contábeis e fiscais apresentados pela recorrente no curso do procedimento fiscal.

Além disso, em vez de contestar especificamente os valores das receitas segregados pela fiscalização entre receitas de venda de álcool “para fins carburante” e receitas de venda de álcool “para outro fins”, mediante a apresentação de outro demonstrativo, respaldado por provas adequadas, que infirmassem os valores apurados pela fiscalização, a recorrente limitou-se em suscitar alegações genéricas, desacompanhada de qualquer demonstrativo ou elemento probatório adequado.

A propósito, cabe ainda ressaltar que, diferentemente do alegado pela recorrente e manifestado no voto condutor da decisão que converteu o julgamento em diligência, a fiscalização levou em consideração sim e não excluiu do regime não cumulativo as receitas de exportação de álcool “para outros fins”.

Nesse sentido, não laborou bem a decisão deste Colegiado que converteu o julgamento em diligência para a recorrente comprovar as “diferenças existentes entre as mercadorias por ela produzidas que justifiquem a sua classificação diversa de álcool para fins carburantes aos produtos destinados a exportação”. De outra parte, essa decisão teria contribuído para o deslinde da controvérsia se, em vez de facultar a recorrente a oportunidade de comprovar se produzira álcool “para fins carburantes” e álcool “para outros fins”, ela tivesse facultado a recorrente a oportunidade de comprovar os valores das receitas auferidos com cada um dos referidos tipos de álcool tanto no mercado interno quanto no mercado externo, de modo a infirmar os valores apresentados pela fiscalização nos citados demonstrativos.

De toda sorte, dada a recorrente a oportunidade de comprovar as “diferenças existentes entre as mercadorias por ela produzidas que justifiquem a sua classificação diversa de álcool para fins carburantes aos produtos destinados a exportação”, em vez de comprovar os fatos relevantes para o deslinde da controvérsia, assim como ocorrera no peça impugnatória e no recurso em apelo, ela insistiu nas alegações genéricas, de cunho meramente teórico, acerca das diferenças conceituais entre os tipos de álcool para fins carburantes, sem contudo apresentar qualquer dado concreto, respaldo em prova adequada, que refutasse os dados apresentados pela fiscalização nos citados demonstrativos.

Assim, uma vez comprovado, nos autos, que os dados e informações, que respaldaram as autuações em apreço, foram extraídos dos documentos e demonstrativos fornecidos pela própria autuada, indubitavelmente, não há como atribuir ao trabalho fiscal em questão a mácula de que fora realizado com base em ilegal presunção.

Com base nessas considerações, rejeita-se a presente preliminar de nulidade das autuações, em razão da inexistência dos alegados vícios formais.

II Da Prejudicial de Mérito

A recorrente alegou, com base no art. 150, § 4º, do CTN, que os valores dos débitos referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a agosto de 2004 não poderiam ser lançados, porque estavam extintos pela decadência, uma vez que o procedimento fiscal fora concluído no dia 26/8/2009, data ciência dos questionados autos de infração.

A matéria foi alvo de grande controvérsia no âmbito deste Conselho, porém, em razão da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), externada em julgamento sob regime dos recursos repetitivos, os integrantes deste Conselho tem adotado o entendimento de que, se não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o critério de contagem do prazo decadencial depende da existência ou não de pagamento do tributo no correspondente período de apuração.

Assim, se comprovada a existência de pagamento parcial antecipado, aplica-se o critério do art. 150, § 4º, do CTN, o termo inicial do prazo será a data do fato gerador. De outra parte, caso não tenha havido pagamento, o critério a aplicado é o estabelecido no art. 173, I, do CTN, o termo inicial do prazo desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser realizado.

Também tem-se como certo, que as referidas contribuições são tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação e que, em regra, o prazo de decadência tem início na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, que segue transcrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Porém, como já mencionado, essa regra geral só será aplicada se houver o pagamento antecipado do tributo. Logo, sem a existência do pagamento prévio de parte do tributo, o termo a quo do prazo decadencial do lançamento passa a ser regido pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, o termo inicial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Esse entendimento foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, sob regime do recurso repetitivo, disciplinado

no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), conforme exposto no enunciado da ementa que segue transcrito:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte**, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou **nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. **O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação**, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) – Grifos não originais.

Desse modo, em cumprimento ao disposto no art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, aplica-se o entendimento explicitado no âmbito do referido julgado, de que

sem a realização do pagamento antecipado, o dies a quo do prazo quinquenal de decadência, rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, e passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso, após a realização da diligência, restou demonstrado que, no citado período, só houve pagamento parcial somente da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa do mês de julho de 2004. Assim, como o presente lançamento foi concluído no dia 26 de agosto de 2009, inequivocamente, o débito da referida contribuição do mês de julho de 2004 não poderia ser lançado, pois, nos termos do art. 156, V, já se entrava extinto pela decadência.

Em relação aos demais débitos, sem pagamento, referentes ao período de janeiro a julho de 2004 e não do período de janeiro a agosto de 2004 (o fato gerador do débito de agosto ocorreu no dia 31/12/2004, portanto, antes de completado o lustro decadencial, inclusive, contado do fato gerador), o critério de contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN. Assim, no caso em tela, o prazo decadencial teve início somente no dia 1/1/2005 e término no dia 31/12/2009, portanto, antes da data da conclusão das autuações em questão.

Assim, todos os débitos dos meses de janeiro a julho de 2004, sem pagamento de parcela alguma, na data conclusão dos lançamentos, não se encontravam extintos pela decadência, uma vez que, na referida data, ainda não havia completado-se o quinquênio decadencial.

Entretanto, na manifestação sobre o resultado da referida diligência, a recorrente alegou que, embora tivesse sido apurado saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa dos meses de janeiro a abril de 2004 e da Cofins não cumulativa dos meses de fevereiro a abril de 2004, tais saldos foram extintos por compensação com créditos da CIDE. Ainda segundo a recorrente, as referidas compensações foram homologadas tacitamente pelo decurso do prazo quinquenal de decadência, portanto, os débitos dos referidos meses também estavam extintos por decadência, haja vista que a compensação teria o mesmo efeito do pagamento (extinção do débito).

Acontece que, por ter natureza distinta de pagamento, a compensação não se equiparara a pagamento, para fim de definição do critério de contagem do prazo decadencial. Logo, não realizado o pagamento exigido no referido julgado do STJ, a contagem do prazo decadencial segue o critério estabelecido no art. 173, I, do CTN.

Além disso, a recorrente não se dignou de comprovar a realização do procedimento compensatório com os documentos adequados. Com efeito, para fim de comprovar as alegadas compensações, a recorrente limitou-se a colocar aos autos as cópias das folhas do Livro Razão contendo os correspondentes registros contábeis, porém, tais registros não representa prova suficiente dos alegados procedimentos compensatórios. Desde a vigência da redação originária do art. 74 da Lei 9.430/1996 até 30/9/2002, sabe-se que a compensação envolvendo créditos e débitos de tributos de espécies diferentes somente era realizada mediante pedido de compensação. E a partir de 1/10/2002, com nova redação dado ao referido preceito pela Lei 10.637/2002, o citado procedimento passou a ser realizado somente mediante declaração de compensação, sistemática que ainda permanece vigente.

Dessa forma, além dos registros contábeis, a recorrente deveria ter coligido aos autos a prova de que as alegadas compensações foram realizadas na forma da legislação vigente. E o documento hábil e idôneo era a apresentação da declaração de compensação, acompanhada da prova da homologação expressa ou tácita dos respectivos procedimentos.

Assim, além de não se equiparar a pagamento, o que já seria suficiente para afastar o critério de contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, a falta de comprovação das alegadas compensações também impossibilita o início da contagem do prazo decadencial da data do fato gerador, segundo estabelecido no citado preceito legal.

Com base nessas considerações, resta demonstrado que somente o débito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa do mês de julho de 2004 foi extinto pela decadência e, portanto, deve ser excluído da presente autuação.

III Do Pedido de Diligência

No presente recurso, a recorrente asseverou que os argumentos de direito colacionados, por si sós, eram suficientes para que fosse identificada a patente nulidade do presente auto de infração. Porém, de qualquer sorte, em homenagem ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo, no sentido de se apurar se realmente os fatos geradores dos tributos lançados ocorreram, requereu que fossem feitas todas as diligências necessárias para prova do alegado, conforme permitia o art. 16, IV, do Decreto 70.235/1972.

Este Colegiado já atendeu o pedido genérico de diligência da recorrente e lhe proporcionou a oportunidade de provar o alegado. Porém, em vez de trazer aos autos as provas necessárias, para fim de comprovação dos fatos alegados, mais uma vez, a recorrente nada trouxe de relevante, em termos de elementos de probatórios.

Na verdade, a recorrente aproveitou a diligência para reiterar e reafirmar os mesmos argumentos jurídicos anteriormente apresentados, sem contudo apresentar, novamente, os elementos probatórios adequados, com vistas a comprovar os fatos por ela alegados desde a fase impugnatória.

Por essas razões, se já não havia antes motivo plausível para converter o julgamento em diligência, com muito mais razão também não há na atual fase processual, especialmente, porque a recorrente não demonstrou, em qualquer momento processual que compareceu aos autos, possuir os elementos probatórios dos fatos alegados. Assim, por se revelar totalmente prescindível, rejeita-se o presente pedido de diligência.

IV Das Questões de Mérito

No mérito, a controvérsia cinge-se à cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins referente ao (i) regime cumulativo dos meses de janeiro a dezembro 2004; fevereiro, maio, julho, agosto, outubro, novembro de 2005; janeiro de 2006; e abril de 2007, motivada por insuficiência de recolhimento dos valores devidos; e (ii) regime não cumulativo dos meses de agosto a dezembro de 2004, motivada pela alteração do percentual de rateio dos créditos do regime não cumulativo (custos, despesas e encargos), em decorrência da reclassificação do regime não cumulativo para regime cumulativo das receitas de venda do álcool para fins carburante, bem como das glosas de créditos apropriados nos referidos meses.

IV.1 Da cobrança das contribuições relativas ao regime cumulativo

De acordo com a descrição dos fatos que integra os autos de infração, em relação aos débitos lançados da Contribuição para o PIS/Pasep cumulativa (também aplicável à Cofins cumulativa), a fiscalização apurou o seguinte:

Com base no Livro Registro de Apuração de IPI, nos Balancetes Mensais Analíticos e Demonstrativos apresentados pela empresa (docs. de fls. 347/459) apuramos as bases de cálculo do PIS/PASEP cumulativo e os valores das contribuições devidas, que foram comparadas com os débitos declarados e recolhidos pela contribuinte, conforme pode ser visto no “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO E DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP CUMULATIVO DEVIDAS”, anexado às fls. 30/31 [fl. 33]. Analisando-se o referido demonstrativo, conclui-se que a empresa não declarou e nem recolheu as contribuições para o PIS/PASEP cumulativo devidas, relativas às operações com venda para o mercado interno de álcool para fins carburantes, nos períodos de apuração de Janeiro a Julho de 2004 e, declarou e/ou recolheu em valores menores que os devidos, nos períodos de apuração de Agosto, Setembro e Dezembro de 2004; Fevereiro, Maio, Julho, Agosto, Outubro e Novembro/2005, Janeiro/ 2006 e Abril/2007. Assim sendo, ficou sujeita ao lançamento de ofício das referidas contribuições apuradas no citado demonstrativo.

A leitura do texto transcrito, em cotejo com os dados contidos nos citados demonstrativo (fls. 33 e 55), verifica-se que autuada não submeteu as receitas de venda de álcool para fins carburante, realizadas no mercado interno, ao regime de tributação não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) integralmente, nos meses de janeiro a julho de 2004 (Cofins: fevereiro a julho de 2004); e b) parcialmente, nos meses de agosto, setembro e dezembro de 2004; fevereiro, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2005; janeiro de 2006; e abril/2007.

Em relação apenas aos meses de janeiro a julho de 2004, a recorrente alegou que as receitas de venda do álcool para fins carburantes estavam submetidas ao regime cumulativo das citadas contribuições, instituído pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e não ao regime cumulativo como entendera a fiscalização. Para a recorrente, somente a partir de 1º de agosto de 2004, data em que a Lei 10.865/2004, passou a produzir os seus efeitos.

A matéria foi analisada de forma profunda e esmerada no voto condutor da decisão de primeiro grau, que, com respaldo no art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, aqui adota-se razão de decidir. Seguem transcritos os trechos pertinentes extraídos do primoroso voto:

A Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, ao tratar da incidência do PIS/Pasep e da Cofins do setor de combustível, deu o seguinte tratamento ao álcool para fins carburantes:

*Art. 5º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins devidas pelas **distribuidoras de álcool** para fins carburantes serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

I - um inteiro e quarenta e seis centésimos por cento e seis inteiros e setenta e quatro centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado de gasolina;

II - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (Grifei).

Por sua vez, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, trata a matéria nos seguintes termos:

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

(...)

II - álcool para fins carburantes, quando adicionado a gasolina, auferida por distribuidores;

III - álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica as hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao c disposto no art. 6º da Lei 9.718, de 1998.

Combinando-se os dispositivos citados e transcritos, verifica-se que os mesmos instituíram a incidência monofásica do PIS/Pasep e da Cofins para o setor de combustíveis, no entanto, no que se refere ao álcool para fins carburantes, os referidos dispositivos aplicam-se apenas as distribuidoras e aos comerciantes varejistas deste produto.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ao dispor sobre a não-cumulatividade na cobrança do PIS/Pasep, deu o seguinte tratamento à matéria em questão:

Art. 12 A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3 Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas a incidência monofásica da contribuição;

(...)

Art. 8º Permanecem sujeitas as normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

VII — as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 12;

(...)

Em relação à Cofins, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, repete o dispositivo na forma:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento

mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas a incidência monofásica da contribuição;

(...)

Art. 10. Permanecem sujeitas as normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º.

(...)

Após a publicação das leis surgiram dúvidas se as disposições da alínea "a" do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e alínea "a" do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, alcançavam também as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas produtoras de álcool para fins carburantes, uma vez que as disposições da Lei 9.990, de 2000, aplicam-se apenas às distribuidoras e aos comerciantes do referido produto.

Posteriormente, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ao instituir a incidência não cumulativa também para as receitas sujeitas a tributação monofásica das contribuições, deu nova redação aos citados dispositivos, mantendo fora da base do cálculo das contribuições com incidência não cumulativa, apenas as receitas de venda de álcool para fins carburantes.

Sendo assim, a partir do início da vigência da Lei nº 10.865, de 2004, não resta nenhuma dúvida de que as receitas auferidas com a venda de álcool para fins carburante, não estão sujeitas à incidência não cumulativa das contribuições, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica que aufera tais receitas (produtor, distribuidor ou revendedor).

Posteriormente, o Ato Declaratório nº 01, de 12 de janeiro de 2005 (publicado originariamente como Ato Declaratório nº 3, de 12 de janeiro de 2005), interpretando o art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a alteração introduzida pelo art. 3º da Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, os arts. 1º, § 3º, IV e 8º, VII, alínea "a" da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os arts. 1º, § 3º, IV e 10, VII, alínea "a" da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, esclarece que as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas produtoras (usinas e destilarias) com as vendas de álcool para fins carburantes continuam sujeitas incidência cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, às alíquotas de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente, por não terem sido alcançadas pela incidência não-cumulativa das referidas contribuições de que tratam as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

É oportuno lembrar que o Parecer Normativo Cosit nº 005, de 24 de maio de 1994, (DOU de 25.05.1994), ao tratar da eficácia temporal dos atos declaratórios normativos, esclareceu que o Ato Declaratório Normativo, por ser ato interpretativo, possui natureza declaratória, retroagindo, sua eficácia, ao momento em que a norma por ele interpretada começou a produzir efeito.

Como resultado temos que a exclusão da sistemática de cobrança não cumulativa pode se dar em função de critério subjetivo, hipótese em que, alcançando a própria pessoa jurídica, atinge a totalidade de suas receitas, ou objetivo e parcial, em que a pessoa jurídica, embora sujeita, como regra, à incidência não cumulativa da contribuição, auferir receitas que foram expressamente mantidas no regime cumulativo, tal como estatuído pelo inciso IV, § 3º, do art. 1º das referidas normas, que dispõem que "não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000 e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição".

Paralelamente, o art. 8º, VII, "a", da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 10, VII, "a", da Lei nº 10.833, de 2003, também excluíram expressamente as receitas decorrentes das operações referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º dos respectivos diplomas legais da incidência não-cumulativa das duas contribuições, determinando que as mesmas permaneçam sujeitas às normas da legislação anterior.

Como tal exclusão, de natureza objetiva, alcança os produtos de que trata a Lei nº 9.990, de 2000 (os derivados básicos de petróleo e gás natural e o álcool para fins carburantes), as receitas auferidas com a venda de álcool para fins carburante permaneceram, assim, independentemente da fase da cadeia comercial em que fossem auferidas (produtor/distribuidor/varejista), sujeitas às normas da legislação do PIS e da Cofins que a elas já eram aplicadas antes da nova sistemática de cobrança.

A regra de exceção ao regime da não-cumulatividade aplicada de forma geral às receitas submetidas à tributação monofásica das duas contribuições, com fulcro no § 3º, IV do art. 1º c/c o inciso VII, "a" do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e no § 3º, IV do art. 1º c/c inciso VII, "a" do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), foi profundamente alterada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que por meio de seus arts. 21 e 37, deu nova redação aos citados dispositivos, mantendo em seu comando apenas "as receitas de venda de álcool para fins carburantes", o que, a par de convalidar somente para este combustível a continuidade de aplicação do tratamento anteriormente vigente, remete as demais receitas submetidas ao regime monofásico (automotivo, medicamentos/farmacêuticos e combustíveis em geral) para a nova sistemática de cobrança não cumulativa.

Dessa forma, no presente caso, a interessada, pessoa jurídica tributada pelo imposto de renda com base no lucro real (não relacionada entre as categorias de pessoas jurídicas contempladas pela exclusão subjetiva), está sujeita a uma sistemática híbrida de apuração das duas contribuições, submetendo-se à cobrança não-cumulativa do PIS (a partir de dezembro/2002) e Cofins (a partir de fevereiro/2004) em relação às receitas auferidas com a venda de açúcar cristal, que não foi expressamente afastada pela legislação de regência da incidência não-cumulativa das referidas contribuições, enquanto a receita decorrente da venda de álcool para fins carburantes, incluída na lista taxativa de exceção ao novo regime, mantém-se na sistemática anterior (cumulativa).

Assim sendo a receita auferida pelas pessoas jurídicas produtoras de álcool para fins carburante, não está sujeita à incidência não cumulativa do PIS/Pasep, desde o início da vigência das Leis nº 10.637, de 2002, e da Cofins, a partir da vigência da Lei nº 10.833, de 2003.

Veja que redação originária do inciso IV do § 3º do art. 1º, combinado com a alínea “a” do inciso VII do art. 8º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a exclusão do regime da não cumulatividade das duas contribuições era aplicada, de forma geral, a todas as receitas submetidas à tributação do regime monofásico. Essa situação foi alterada pelos arts. 21 e 37 da Lei 10.865/2004, que deu nova redação ao inciso IV do § 3º do art. 1º das citadas leis e manteve a exclusão do regime não cumulativo apenas do álcool para fins carburantes. Senão, veja o teor da novel redação, que segue reproduzida:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...]

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

A leitura do comando legal transcrito não deixa qualquer dúvida, no sentido de que, ao incluir no regime não cumulativo das contribuições as demais receitas submetidas ao regime monofásico (automotivo, medicamentos/farmacêuticos e combustíveis em geral), simultaneamente, ele manteve a exclusão do regime não cumulativo somente das receitas de venda do álcool para fins carburante, que continuou submetido ao regime cumulativo até a integral revogação do inciso IV do § 3º do art. 1º das citadas leis pela Medida Provisória 413/2008, convertida na Lei 11.727/2008.

Com base nessas considerações, resta demonstrado que, nos meses de janeiro a julho de 2004, as receitas de venda do álcool para fins carburantes estavam sujeitas ao regime cumulativo e não ao regime não cumulativo, como alegado pela recorrente.

Ainda em relação aos débitos das contribuições apuradas pelo regime cumulativo objeto da presente autuação, a recorrente alegou que houve duplicidade de tributação sobre a mesma receita. Para a recorrente, como fiscalização apurou a base de cálculo das contribuições cumulativas com base apenas no somatório dos valores registrados no Livro de Apuração do IPI, segundo os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP), sem verificar quais os tipos de operações estavam abrangidos por esses CFOP. E ao assim proceder, assumiu que a integralidade dos valores constituíam receita do próprio período de competência e olvidou-se do fato de que, sob determinados CFOP, o contribuinte poderia registrar as vendas decorrentes de encomenda para entrega futura, cujas respectivas receitas foram reconhecidas em momento diverso.

Ora, se no entendimento da recorrente, a fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições receitas de período distinto, cabia-lhe trazer aos, na fase oportuna,

que era fase impugnatória (art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972) o demonstrativo contendo as os valores divergentes apurados, acompanhado dos elementos probatórios hábeis e idôneos para tal comprovação, o que não ocorreu no caso em tela. Aliás, mais uma vez, a recorrente se manifestou de forma genérica e não apresentou qualquer dado ou informação que infirmassem os valores da base de cálculo das contribuições apresentados pela fiscalização.

E no âmbito processual, sabe-se que, quando se trata de matéria de natureza fática, alegar sem provar não surte qualquer efeito prático em relação ao deslinde da controvérsia.

Por todas essas razões, devem ser mantidos, na íntegra, os lançamentos das contribuições apuradas segundo o regime cumulativo.

IV.2 Da cobrança das contribuições relativas ao regime não cumulativo

Em relação ao cobrança das contribuições dos meses de agosto a dezembro de 2004, apuradas pelo regime não cumulativo, a controvérsia cinge-se (i) ao percentual de rateio dos créditos com base nas receitas auferidas, (ii) reclassificação do crédito presumido agroindustrial do mercado externo para mercado interno e (iii) glosa de créditos apropriados sobre insumos produção.

Da reclassificação das receitas de álcool de venda com o fim específico do regime cumulativo para o regime não-cumulativo.

Conforme exposto anteriormente, fui incumbido de inserir no presente acórdão a matéria e o resultado do julgamento relativo à reversão da reclassificação das receitas de álcool de venda com o fim específico do regime cumulativo para o regime não-cumulativo. Pois bem.

No recurso em apreço, a recorrente alegou que, em decorrência da indevida presunção de que o álcool exportado possuía finalidade carburante, a autoridade fiscal concluiu que as receitas auferidas com essas exportações estavam sujeitas à incidência cumulativa das referidas contribuições. Para a recorrente, o disposto no art. 2º, I e II, da Portaria ANP 2/2002, conduzia a conclusão de que somente se enquadrava no conceito de álcool para fins carburantes aquele destinado aos distribuidores para obtenção da gasolina ou à utilização como combustível nos motores especificados no âmbito do território nacional. O citado artigo, enquanto vigente, tinha a seguinte redação, in verbis:

Art. 2º Para efeitos desta Portaria os álcoois etílicos combustíveis classificam-se em:

I - Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC) - produzido no País ou importado pelos agentes econômicos autorizados para cada caso, conforme características constantes no Regulamento Técnico, destinado aos Distribuidores para mistura com a gasolina A para formulação da gasolina C; e

II - Álcool Etílico Hidratado Combustível (AEHC) - produzido no País ou importado por agentes econômicos autorizados para cada caso, conforme características constantes no Regulamento Técnico, para utilização como combustível em motores de combustão interna de ignição por centelha.

No entendimento da autuada, quando o álcool é vendido para o mercado externo (exportado) ele não pode ser considerado combustível, porque não se enquadra na

classificação determinada no referido preceito normativo, já que não se destina a distribuidor para formulação de gasolina e muito menos para a utilização como combustível no país.

Com vistas à confirmação da procedência dessa alegação, o julgamento foi convertido em diligência, para que a recorrente trouxe aos autos provas adequadas que comprovassem a diferença existente entre o álcool por ela produzido destinado à exportação, que justificasse a sua classificação diversa de álcool para fins carburantes.

A recorrente, por sua vez, insistiu na análise do conceito álcoois carburantes apresentado pela ANP, especificamente, a definição apresentada no art. 3º, VI a VIII, da Resolução ANP 7/2011, a seguir transcritos:

Art. 3º Para efeito desta Resolução define-se:

[...]

VI - Etanol combustível: combustível destinado ao uso em motores Ciclo Otto e que possui como principal componente o etanol, especificado sob as formas de álcool etílico anidro combustível ou etanol anidro combustível e de álcool etílico hidratado combustível ou etanol hidratado combustível, produzido e/ou comercializado pelos agentes econômicos, conforme regulamentação da ANP;

VII - Etanol anidro combustível (EAC): álcool etílico anidro combustível ou etanol anidro combustível destinado ao distribuidor para compor mistura com gasolina A na formulação da gasolina C, em proporção definida por legislação aplicável, devendo ser comercializado conforme especificação contida no Regulamento Técnico ANP nº 3/2011, parte integrante desta Resolução;

VIII - Etanol hidratado combustível (EHC): álcool etílico hidratado combustível ou etanol hidratado combustível destinado à venda no posto revendedor para o consumidor final, conforme especificação contida no Regulamento Técnico ANP nº 3/2011, parte integrante desta Resolução;

[...]

Com base na referida definição, a recorrente asseverou que, para um álcool ser considerado legalmente como carburante, não bastava tão somente sua natureza como produto químico orgânico, mas também que sua destinação fosse para fins carburantes (combustível). E concluiu, in verbis:

Desta premissa, conclui-se que embora o álcool comercializado tenha **natureza químico-orgânica** que o classifique, de acordo com a nomenclatura da ANP, como etílico anidro carburante ou o etanol hidratado, fato é que sua destinação não foi para servir de combustível, o que, portanto, afasta a presunção fiscal.

Com razão à Recorrente. A Portaria nº 02/2002 da ANP que estabelece, entre outros assuntos, as especificações para comercialização do álcool para fins carburantes em todo território nacional, tem-se que os álcoois etílicos combustíveis possuem duas classificações, quais sejam: álcool etílico anidro combustível (AEAC) e álcool etílico hidratado combustível (AEHC).

O álcool etílico hidratado, dentre outras finalidades, é aquele vendido como etanol comum nos postos de combustível, devendo, para tanto, cumprir uma série de especificações estabelecidas pela ANP.

No entanto, frise-se, o álcool etílico hidratado também é utilizado na produção de bebidas, alimentos, cosméticos, aromatizantes, produtos de limpeza, remédios, vacinas, entre outros produtos, mudando nesses casos o processo de pós-fabricação.

O álcool etílico anidro, por sua vez, também pode ser utilizado como combustível, mas exclusivamente para ser misturado à gasolina "A" para obtenção da gasolina "C", a qual é vendida nos postos de combustíveis. Ou seja, o etanol constante da gasolina é o etanol etílico anidro, possuindo graduação alcoólica próxima a 100%.

Além do uso para combustível, o etanol etílico anidro também tem grande utilidade industrial, estando presente em solventes, tintas, aerossóis etc. Portanto, somente quando o álcool é vendido a postos de combustíveis (álcool hidratado) ou a distribuidores de combustíveis (álcool anidro) no território nacional é que pode afirmar que ele se destina para fins carburantes, sujeitando-se, por conseguinte, ao regime cumulativo de PIS/COFINS.

Constasse, assim, que o álcool anidro exportado pela Recorrente não pode ser classificado como "para fins carburantes", uma vez que seu adquirente não se enquadra no conceito de distribuidor de combustíveis responsável pela mistura de gasolina A, para obtenção da gasolina C, condição essa obrigatória de acordo com o §1º do art. 5º da Portaria ANP nº 309/2001.

Com efeito, o que restou provado por parte da Recorrente é que apenas os distribuidores de combustíveis nacionais podem fazer o processo de adição do etanol anidro na gasolina A, para obtenção da gasolina C vendida em postos de combustíveis, afastando por completo a alegação fiscal de que o álcool anidro foi exportado para fins carburantes.

Feito as considerações quanto a impossibilidade de configurar o álcool anidro exportado como "para fins carburantes", faz-se a análise da situação relativa ao álcool etílico hidratado.

Do que se extrai da Portaria ANP nº 02/2002, é que apenas o álcool etílico hidratado vendido diretamente a postos de gasolina pode ser considerado como "para fins carburantes". A par disso, a fiscalização presumiu que o álcool etílico hidratado exportado foi vendido para fins carburantes, contudo, entendo que a presente autuação neste ponto partiu de premissa equivocada, pois, conforme explicitado anteriormente, referida espécie também é utilizada para fins industriais, conforme demonstram as vendas de álcool etílico hidratado pela Recorrente às empresas Rhodia e Montenegro (fls. 142 e ss.), as quais atestam em declarações que o álcool adquirido da Recorrente seria utilizado exclusivamente para fins industriais (fls. 1.329 e ss).

Como visto, os conceitos de "álcool para outros fins" e "álcool para fins carburantes" estão intimamente relacionados a suas finalidades, que são determinadas de acordo com a atividade exercida pelo destinatário do produto.

Partindo dessa premissa, resta claro que se o adquirente do produto não atende aos desígnios da Portaria ANP nº 309/2001, ou seja, não é distribuidor de combustível ou posto de gasolina, não há como presumir que o álcool exportado teria fins carburantes, uma vez que a Recorrente, quando realiza a venda do produto à comercial exportadora, não tem conhecimento de quem será o seu destinatário final e para qual finalidade o produto foi adquirido.

Neste cenário, deve ser reconhecido o direito perseguido pela Recorrente para que seja recalculado seu crédito, por meio do método do rateio proporcional, para que sejam incluídas as receitas decorrentes da venda do álcool "outros fins" no computo das receitas de

exportação do regime não cumulativo, tendo em vista a inexistência de qualquer indicio de que o álcool comercializado possuía fins carburantes.

IV.2.2 Da reclassificação dos créditos presumidos agroindustriais

De acordo com a descrição dos fatos que integram o auto de infração, nos meses de agosto a dezembro de 2004, os créditos presumidos agroindustriais, previstos no art. 8º da Lei 10.925/2004, relativos à aquisição de cana-de-açúcar de pessoa física e jurídica agropecuária, foram reclassificados de mercado externo para mercado interno (não passível de compensação ou ressarcimento), com base no inciso II do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF 660/2006, a seguir transcrito:

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

[...]

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

[...]

II - Não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

Por sua vez, a recorrente alegou a referida reclassificação fora indevida, porque tais créditos foram apurados consoante o disposto no art. 8º da Lei 10.925/2004, que não poderia ser contrariado pelo referido preceito normativo, por se tratar de ato normativo de hierarquia inferior.

Sem razão a recorrente. Na data da apuração crédito presumido agroindustrial em apreço, a única forma de utilização do referido crédito era mediante dedução da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. E essa determinação encontrava-se, expressamente, determinada no caput do art. 8º da Lei 10.925/2004, com as alterações posteriores, que têm o seguinte teor, *ipsis litteris*:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração**, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

[...]

De acordo com o disposto no referido preceito legal, a forma de utilização do crédito presumido agroindustrial, mediante dedução das contribuições, tinha sim amparo legal. Portanto, diferentemente do alegado pela recorrente, o disposto no inciso II do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF 660/2006 tinha respaldo legal e apenas detalhava a forma de utilização do crédito presumido agroindustrial, que se encontrava expressamente determinada no citado preceito legal.

IV.2.3 Da glosa dos créditos calculados sobre aquisição de insumos

De acordo com a descrição dos fatos que integra o auto de infração, foram excluídos da base de cálculo do crédito das contribuições os valores de insumos empregados no cultivo da cana-de-açúcar, tais como adubos, fertilizantes, sementes, herbicidas etc. (demonstrativos de fls. 236/251), mas não aplicados diretamente na produção do açúcar, do álcool e dos demais produtos derivados da cana-de-açúcar.

De outra parte, a recorrente alegou que a referida glosa fora indevida, uma vez que a fiscalização havia utilizado o conceito de insumo da legislação do IPI. Para a fiscalização, a aplicação direta no processo de fabricação e as alterações nas propriedades físicas e/ou químicas do insumo não eram elementos que serviam para a formação do conceito de insumo na apuração dos créditos do regime não cumulativo das contribuições.

Em suma, para a fiscalização e o Colegiado julgador a quo, os bens utilizados na produção da cana de açúcar não eram insumos, porque este não era o bem final fabricado e vendido pela recorrente. Por esse entendimento, somente os bens utilizados diretamente na fabricação do açúcar e do álcool, os bens finais fabricados e vendidos pela recorrente, eram insumos e propiciavam a apropriação dos créditos em questão.

O cerne da controvérsia encontra-se na definição do ciclo de produção da recorrente, que inclui atividade agrícola e industrial. Assim, ao exercer atividade agroindustrial de produto agrícola de produção própria o ciclo de produção da recorrente compreende duas fases, a saber: a fase de produção agrícola (a produção da cana de açúcar) e a fase de industrialização da cana de açúcar (produção do açúcar, do álcool e outros produtos).

Dada essa característica, o ciclo de produção completo da recorrente tem início com o plantio da cana de açúcar, passando pelo trato cultural, ensejando o corte, o carregamento, o transporte do campo para a unidade fabril. E com a chegada do produto na área fabril inicia-se o ciclo de produção industrial, com o processamento da matéria prima (cana-de-açúcar), e termina com a fabricação dos produtos finais, a saber: açúcar, do álcool e dos outros subprodutos. E após concluído o processo de produção, tais produtos são comercializados no mercado interno e externo pela recorrente.

Em relação à extensão do ciclo de produção da atividade agroindustrial não há consenso na doutrina especializada. No essencial, a grande maioria dos doutrinadores entende que a definição de agroindústria compreende a junção das atividades de produção rural e de industrialização dessa produção e a junção das duas atividades define o ciclo completo de produção da referida atividade.

Esse foi o entendimento adotado, para fins de incidência da contribuição previdenciária. Com efeito, no caput do art. 22-A da Lei 8.212/1991¹, a agroindústria foi definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica consiste na industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Com base na referida definição legal, pode-se afirmar que a atividade agroindustrial compreende a atividade de industrialização da matéria prima agropecuária de

¹ "Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001)."

produção própria, ou de produção adquirida de terceiros, ou de produção própria e de terceiro (produção mista).

Assim, se atividade de industrialização for de matéria prima agropecuária de produção própria, indubitavelmente, a atividade agroindustrial contempla duas atividades interligadas, interdependentes e indissociáveis, a saber: a atividade de produção rural ou agropecuária e a atividade de fabricação ou industrialização de bem destinado à venda.

E o art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, contempla tanto a atividade de “produção” quando a atividade de “fabricação” de bens ou produtos destinados à venda. A primeira atividade, certamente, contempla a atividade de produção rural ou agropecuária, e a segunda abrange a atividade de fabricação do açúcar, do álcool e demais produtos derivados da industrialização da cana-de-açúcar, portanto, ambas integram o ciclo de produção da recorrente.

Assim, por integrar o ciclo produção do produto final vendido pela recorrente, resta demonstrado que não há a alegada falta de previsão legal, suscitada pela fiscalização, para excluir do conceito de insumo os bens utilizados na atividade de produção da cana-de-açúcar, desde que atendidas as demais condições estabelecidas no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ora, se a recorrente exercesse apenas a atividade agrícola, certamente, ela faria jus aos créditos vinculados a cana-de-açúcar por ela produzida e comercializada, logo, não se revela razoável não admitir tais créditos no caso de a própria recorrente utilizar o referido produto como matéria prima do processo de fabricação dos produtos finais por ela vendidos. Da mesma forma, também não seria equânime o fato de a recorrente ter direito ao crédito da cana-de-açúcar adquirida de terceiro e não poder se creditar dos insumos aplicados na produção do mesmo produto, a ser utilizado como matéria-prima industrial.

No mesmo sentido, o entendimento esposado nos seguintes julgados deste Conselho:

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS.

Na incidência não cumulativa do PIS, instituída pela Lei nº 10.637/02 e da Cofins, instituída pela Lei nº 10.833/03, devem ser compreendidos por insumos somente bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, ou seja, que integrem o processo produtivo e que com eles estejam diretamente relacionados.²

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.³

COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE.

² BRASIL. CARF. CSRF. 3ª Turma. Ac. nº 9303-002.628. Rel. Rodrigo Possas.

³ BRASIL. CARF. 3ª Seção. 4ª Câmara. 3ª Turma Ordinária. Ac. nº 3403-002.821. Rel. Antonio Carlos Atulim.

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.⁴

No caso em tela, é fato incontroverso que a recorrente exerce, simultaneamente, as atividades de produção de matéria prima agrícola e de industrialização da referida matéria prima, ou seja, ela a própria produz a cana-de-açúcar, que é utilizada como matéria prima na fabricação dos produtos finais (açúcar, álcool e outros subprodutos) vendidos no mercado interno e externo.

Com base nesse entendimento, deve ser revertida a glosa dos créditos apropriados sobre os valores de aquisição dos bens empregados nas áreas de cultivo da cana-de-açúcar (plantio de cana e cana soca) discriminados nos demonstrativos de fls. 236/251

A fiscalização também glosou os créditos das contribuições calculados sobre os valores de supostas aquisições de serviços de transporte. Segundo a fiscalização, intimada e reintimada exaustivamente (fls. 102/104), a autuada não comprovou, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a aquisição nem a utilização dos referidos insumos na industrialização de seus produtos. E na falta de comprovação das aquisições e onde utilizados os referidos serviços, a fiscalização excluiu da base de cálculo do crédito das contribuições os valores dos gastos com os referidos serviços (demonstrativo de fls. 286/333).

Em relação a essa glosa, assim se manifestou a recorrente, in verbis:

Ora, trata-se de serviços de transporte tomados (frete) por empresa agroindustrial do ramo canavieiro (o que foi reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, não havendo aqui qualquer controvérsia sobre este ponto) na aquisição de cana-de- açúcar de terceiros e na operação de venda. Isto porque, um de seus, objetivos sociais consiste no processamento e produção (industrialização) de açúcar e álcool, derivados da cana-de-açúcar, obviamente.

O serviço de transporte está intimamente ligado à atividade da Recorrente, sendo essencial, seja como insumo seja na operação de venda de forma que não é possível acostar todas as cópias de conhecimento de transporte.

Ora, o inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03 e 10.637/02 e inciso IX, do artigo 3º da Lei 10.833/03 admitem, expressamente, o crédito dos insumos utilizados na produção de bens destinados a venda, bem como do frete na operação venda. Se a Recorrente somente adquire frete para escoamento produção ou como um insumo fundamental da indústria sucroalcooleira, é evidente que a mera prova de sua aquisição é suficiente para admissão do crédito em sua integralidade. (grifos não oginais)

A leitura do texto transcrito esclarece que a recorrente utiliza referido serviço no transporte da cana-de-açúcar adquirida de terceiros e dos produtos finais por ela industrializados e comercializados.

⁴ BRASIL. CARF. 3ª Seção. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Ac. nº 3301-002.270. Red. Andrada Márcio Canuto Natal.

Em outros julgados, este Conselheiro demonstrou que, somente o valor do gasto com frete incorrido no mês (regime de competência), pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito à apropriação de créditos das referidas contribuições. E são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado pelo vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

De outra parte, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, *mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.*

Dada essas condições, a mera comprovação da realização da despesa com frete, certamente, não se revela suficiente para comprovar o direito da recorrente à dedução dos créditos apropriados sobre tais tipos de gastos. E para verificar o atendimento dos requisitos legais, por meio dos Termos de Intimação Fiscal de fls. 102/104, a contribuinte foi intimada e reintimada a informar, por escrito, e a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, em quais atividades da empresa foram efetivamente aplicados “os itens ‘DIESEL’ e ‘TRANSPORTE’”, constante dos demonstrativos de créditos de PIS/COFINS apresentados.”

No entanto, apesar de intimada e reintimada, a recorrente não apresentou as informações e tampouco os documentos solicitados pela fiscalização no curso do procedimento fiscal. Também na fase impugnatória e na presente fase recursal, a recorrente não apresentou as informações solicitadas, corroboradas por documentação adequada, sobre a aquisição e onde foram aplicados tais serviços de transporte. E no entendimento deste Conselheiro, tais informações se revelam imprescindíveis para definição do direito de apropriação dos créditos em questão.

Assim, diante da ausência da prova de aquisição, bem como da informação da atividade em que foram aplicados os referidos serviços de transporte, a glosa dos referidos créditos deve ser integralmente mantida.

Pelo mesmo motivo da glosa dos créditos apropriados sobre os serviços de transporte, a fiscalização também procedeu a glosa integral dos créditos apropriados sobre aquisição de óleo diesel. E a recorrente também apresentou as mesmas razões de defesa suscitadas sobre a glosa dos gastos com os serviços de transporte.

Assim, diante da ausência de prova da aquisição, bem como da informação da atividade em foi aplicado o citado produto, pela mesma razão anteriormente apresentada, a glosa dos respectivos créditos deve ser integralmente mantida.

A fiscalização procedeu a glosa dos créditos apropriados sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, supostamente adquiridos a partir de 1/5/2004 e empregados na produção de bens e serviços. Também em relação a essa glosa, embora intimada e reintimada exaustivamente, a contribuinte não comprovou, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que o bens depreciados foram adquiridos a partir de maio de 2004 e nem que foram empregados na industrialização dos produtos por ela fabricados. Por essa razão, a fiscalização excluiu da base de cálculo das contribuições os valores dos crédito apropriados sobre os encargos de depreciação, discriminados no demonstrativo de fls. 339/348.

Em relação a essa glosa, a recorrente limitou-se em alegar que a glosa era indevida e que não era razoável exigir-lhe a comprovação documental da utilização das máquinas e equipamentos no processo de produção dos bens comercializados.

No caso, após intimada e reintimada várias vezes, além de não comprovar a utilização das máquinas e dos equipamentos no processo produtivo dos produtos comercializados, conforme exige o art. 3º, VI, e § 1º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a autuada não comprovou, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que o citados bens depreciados foram adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, condição indispensável para o desconto de créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, utilizados no processo produtivo de bens destinado à venda, segundo determinação expressa no § 1º do art. 31 da Lei 10.865/2004, a seguir transcrito:

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 nºs 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 nºs 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.**

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Assim, na ausência de comprovação de que atendia os requisitos legais, a glosa dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação deve ser integralmente mantida.

V Da Impossibilidade de Cobrança da Multa de Ofício

A recorrente ainda alegou que era indevida a cobrança da multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996, sob argumento de que os tributos lançados já tinham sido constituídos, mediante declaração/confissão na DCTF.

Mais uma vez a recorrente alegou, mas não comprovou o que afirmara. E diferentemente do alegado, os demonstrativos de fls. 24, 33, 55 e 56 confirmam que a fiscalização apurou a base de cálculo e os valores das contribuições devidos e destes excluiu os valores dos débitos já apurados e recolhidos/confessados pela autuada. E fez constar das presentes autuações apenas as parcelas não recolhidas/confessadas.

Dessa forma, se existissem outros valores já declarados/confessados ou pagos diferentes daqueles relacionados nos citados demonstrativos, cabia a recorrente indicá-los. Em vez disso, a recorrente apenas apresentou alegação genérica, o que impossibilita a confirmação do alegado.

E na ausência de prova do alegado, tem-se como devida a multa de ofício aplicada, porque aplicada em perfeita observância com o disposto no art. 44, I, da Lei 9.430/1996. Por essa razão, deve ser mantida a cobrança da multa de ofício aplicada.

V Da Conclusão

Por todo o exposto, vota-se pelo provimento parcial do recurso, para seja revertida a glosa dos créditos apropriados sobre os valores de aquisição dos bens empregados nas áreas de cultivo da cana-de-açúcar (plantio de cana e cana soca), discriminados nos demonstrativos de fls. 236/251 e, seja reconhecido o direito perseguido pela Recorrente para que seja recalculado seu crédito, por meio do método do rateio proporcional, para que sejam incluídas as receitas decorrentes da venda do álcool “outros fins” no computo das receitas de exportação do regime não cumulativo.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo