



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.720733/2010-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-000.908 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 12 de fevereiro de 2020
Recorrente COMPEX INDUSTRIA E COMERCIO DE PESCA E EXPORTACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Para ser considerado insumo o bem ou o serviço deve atender aos requisitos de relevância e/ou essencialidade. Aplicação do entendimento do STJ no REsp 1.221.170-PR.

PRODUTOS SUJEITOS A CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

O crédito presumido somente pode ser utilizado para deduzir do valor devido da própria contribuição, conforme regência do art. 8º, § 3º, I da Instrução Normativa nº 660/2006.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. IMPOSSIBILIDADE

Observada a pertinência ao caso concreto, o crédito objeto de pedido de ressarcimento no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Marcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Contra a empresa antes qualificada foi lavrado Auto de Infração que formalizou a exigência de COFINS não-cumulativa, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 20.230,85 referente aos fatos geradores 31/08/2007, 30/09/2007 e 31/12/2007. Esse valor (principal) foi acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares.

Constou base legal. Houve ciência em 04/03/2010 (fl. 4). Também foi lavrado Termo de Verificação Fiscal onde o autuante referiu ter realizado fiscalização no estabelecimento industrial para verificação da legitimidade dos créditos de PIS/COFINS apurados nos termos do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, com alterações posteriores. Disse que a análise dos créditos compreendeu o período do 3º e 4º trimestre do ano de 2004 (PIS), e do 1º ao 4º trimestres de 2005, 2006 e 2007 (PIS e COFINS).

Feitas as verificações, foram descritos os problemas encontrados, tendo a autoridade fiscal assentado que:

a) entendia que alguns serviços, cuja especificação foi apresentada pela empresa, não se enquadravam no conceito de insumo, pois não eram diretamente aplicados ou consumidos no processo produtivo na produção ou fabricação do produto (Demonstrativo de Serviços Glosados);

b) no curso da fiscalização percebeu que a empresa aproveitou-se, em relação às aquisições de seus principais insumos (camarão e lagosta), insumos esses com suspensão da contribuição (produtos agropecuários), de créditos calculados na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (créditos básicos), o que é vedado pela legislação (Lei 10.637/2002, art. 32, § 2º, inciso II, acrescido pelo art. 37 da Lei n.º 10.865/2004, e IN SRF n.º 660/2006, art. 10).

Disse ter promovido ajustes em DACONs apresentados pela empresa (Demonstrativo de Verificação de Saldo de Créditos Apurados), tendo apurado débitos de PIS/COFINS, donde resultou a lavratura do presente auto de infração (COFINS). Cientificada, a contribuinte apresentou em 17/03/2010, através de procurador, impugnação onde referiu:

Fatos

- a autoridade fiscal entendeu que a empresa (industrial e exportadora de crustáceos - produtos do capítulo 0306 da Tabela do IPI), estaria enquadrada no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 e, nessas condições, não teria direito ao crédito cheio nas compras de matéria prima. Os crustáceos (lagostas e camarões) não estão enquadrados na sistemática, sendo improcedente o lançamento de revisão;*

- o lançamento cobre os meses de julho/2004 a dezembro/2007, que devem ser separados em dois períodos para fins de exame da decadência do direito de*

lançar: 1) julho a fevereiro de 2005, com mais de cinco anos à data do lançamento (em março de 2010); 2) março de 2005 a dezembro de 2007, com menos de cinco anos em março de 2010 (data do lançamento).

Preliminar de decadência

- o AI resultou de auditoria dos meses de julho de 2004 a dezembro de 2007, que encontrou uma suposta insuficiência nos meses de agosto, setembro e dezembro de 2007. A planilha geral (Ficha 06 - Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS) detalha, mês a mês, os créditos e débitos encontrados pela fiscalização. Em conclusão: os meses de 2004 (julho a dezembro), bem como janeiro e fevereiro de 2005, foram fiscalizados, revisados e tornaram-se objeto de lançamento, que se manifestou mais adiante, sob o formato de falta de recolhimento nos meses de agosto e dezembro de 2007. Mas, períodos decaídos não podem ser objeto de lançamento, na forma do art 150, § 4º, do CTN;
- sobre os fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos, não poderia a autoridade fiscal manifestar-se, porque alcançados pela decadência. Não se diga que a compensação fiscal realizada pela empresa não teria o mesmo efeito da antecipação referida no caput do art. 150. Isto porque, nos termos do art 142, o lançamento não é apenas uma conta de débitos (os créditos glosados), mas todo um contexto aritmético de débitos e créditos, com um saldo a recolher ou a transportar. No caso em foco, o auto lançamento consumou-se mediante créditos maiores que os débitos. Se eram legítimos ou não os créditos de 2004, dispunha o fisco, a partir de sua ocorrência, de cinco anos para revisá-los;
- a Fiscalização, iniciando-se em julho de 2004, foi reduzindo os montantes credores, o que constitui lançamento em seu sentido estrito (calcular o montante do tributo devido), na forma do art. 142, pois glosas de crédito são lançamento. Tanto assim que por conta de seu cálculo, o valor mais a frente se reduz a ponto de se tornar devedor;
- em qualquer caso, antecipação ou não, o art. 173 do CTN acoberta os meses de 2004, eis que os cinco anos do seu inciso I, contados do primeiro dia do exercício seguinte (2005), completaram-se em 1º de janeiro de 2010;
- faz-se juntada, no final, de Parecer dos advogados Donavan Mazza Lessa e Fernando Daniel de Moura Fonseca, in Revista Dialética do Direito Tributário, edição 174, março de 2010.

Art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004

- faz exame a propósito do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Diz que na redação primitiva (vigência de 01/08/2004 a 30/12/2004), o capítulo 3 (peixes e crustáceos) não contém restrições, mas na redação modificada (vigência a partir de 01/2005) esse capítulo tem restrições. A primeira delas é quando refere produtos vivos desse capítulo; a segunda, de maior alcance, quando faz o detalhamento dos códigos alcançados pela nova redação, ausente na anterior: e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05;
- que compulsando a TIPI, vê-se que os crustáceos estão excluídos da nova redação, porquanto o detalhamento do capítulo 3 alcança apenas os códigos 03.02, o 03.03, o 03.04 e 04.05, deixando de fora precisamente o código 03.01 animais vivos; o código 03.06 - crustáceos; e o código 03.07 - moluscos;
- para o enquadramento da empresa, com fulcro no art. 8º em exame, verifica-se que não basta que a pessoa jurídica seja tributada pelo lucro real e produza mercadorias de origem vegetal ou animal, nem que tais mercadorias sejam destinadas à alimentação. É essencial, também, que essas mercadorias estejam

classificadas na tabela do art. 8º. Mas os produtos dos capítulos 0301, 0306 e 0307 não estão ali tipificados, donde a empresa não preenche as regras de inclusão no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, na redação dada pela Lei n.º 11.051/2004. Nem todos os produtos, apesar da citação do capítulo, perfazem o enquadramento.

Inaplicabilidade do art. 9º da Lei n.º 10.925, de 2004

- que também não é aplicável o art. 9º da Lei n.º 10.925, de 2004, eis que a regra é clara: a incidência será suspensa (comando do caput do art. 9º) na aquisição de insumos destinados à produção de mercadorias referidas no caput do art. 8º. Por conseguinte, se a empresa não produz mercadorias do caput do art. 8º (justamente porque o capítulo 0306 configura-se dentre os excluídos), a incidência de PIS/COFINS não está alcançada pela suspensão do inciso III do art. 9º referido;*
- que a empresa jamais adquiriu insumos mediante suspensão, porquanto a regra do art. 8º não permite a suspensão para o capítulo 0306 da TIPI. Muito menos o disposto no art. 9º a obriga suspender as contribuições sobre produtos não tipificados na tabela do art. 8º. Todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem deram-se sob o formato cheio, e, por isto mesmo, geradores do crédito indevidamente glosado pela autoridade fiscal;*
- que as notas fiscais de aquisição jamais fizeram qualquer referência à suspensão do tributo, justamente porque, embora possam os fornecedores estarem ou não enquadrados como empresas agropecuárias (Lei n.º 8.212/2001), o produto vendido (capítulo 0306 - lagostas e camarões) não permite a suspensão a partir da Lei n.º 11.051/2004, isto é, de janeiro de 2005 em diante.*

Independentemente da decadência

- que em prol do argumento, demonstrará a legitimidade do crédito nos meses de julho a dezembro de 2004. Em primeiro, sobre o mês de julho, período que há de ser examinado à margem da Lei n.º 10.925/2004, cuja vigência se deu a partir de 1º agosto de 2004. Não há nenhuma restrição no capítulo 3, de modo que a atividade lagosteira está incluída, com direito, tanto ao crédito cheio em suas compras de pessoas jurídicas, como no crédito presumido nas compras de pessoas físicas e cooperativas;*
- o crédito deverá ser cheio, porque a restrição, sob o formato de suspensão, foi introduzida pela Lei n.º 11.051/2004. Nos moldes do art. 9º da Lei n.º 10.925/2004, em sua redação primitiva, vigente até 31/12/2004, inexistia comando de mandar suspender a incidência do PIS/COFINS. Em consequência, independentemente da decadência do direito de lançar sobre os meses de 2004, não podem eles ser alcançados por uma restrição posterior (Lei n.º 11.051, com aplicação a partir de 2005).*

Produtos intermediários

- o conceito de produtos intermediários tem gerado controvérsias no campo fiscal, tudo por conta da legislação do IPI, que exige o emprego direto no processo produtivo, bem como o consumo no processo de industrialização. Mas as exigências do IPI, na definição de produto intermediário, não de ficar restritas ao IPI, posto que a legislação das contribuições sociais não as contempla (exceto em relação ao crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363/1995 - que não é o caso destes autos);*

• *não há dispositivo assemelhado ao IPI, na definição de produtos intermediários, na legislação não-cumulativa do PIS/COFINS. Em vista disso, pede o acatamento de créditos sobre dispêndios intermediários, comprovadamente gastos no interesse da produção.*

Taxa SELIC

• *no entendimento administrativo e judicial, os créditos escriturais não estão sujeitos à taxa SELIC. Contudo, quando o Fisco coloca obstáculo ilegítimo ao creditamento, ataca o crédito em sua origem. Esse não pode ser sequer escriturado. Se o for, será glosado e cobrado, tal como neste processo. Nestas condições, torna-se exigível a taxa SELIC para reparar a mora incorrida pelo obstáculo trazido pelo Fisco. Presente inequivocamente a resistência ilegítima do Fisco ao creditamento, há de se garantir a reparação da mora ao contribuinte.*

Pedidos

- *em preliminar, pede seja sua impugnação recebida em seu efeito suspensivo, com provimento quanto à não-notificação do lançamento, tendo em vista omissão de dado essencial;*
- *pede a decadência dos meses-geradores de 2004 fiscalizados em março de 2010;*
- *no mérito, pede provimento dos meses de 2004, na medida em que a suspensão nas compras não era matéria legislada em 2004;*
- *pede, ainda, provimento dos meses posteriores, até dezembro de 2007, de todos os créditos, tendo em vista o não enquadramento da atividade (lagosta e camarão), do capítulo 0306 da Tabela do IPI, na suspensão das contribuições sociais, por força dos arts. 8º e 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei n.º 11.051/2004, inaplicáveis a espécie;*
- *pede o provimento dos créditos relativos aos custos intermediários, efetivamente tributados pelo PIS/COFINS e empregados no processo produtivo;*
- *finalmente, consoante a Sumula n.º 411 do STJ, pede aplicação da taxa SELIC sobre os créditos de julho de 2004 a dezembro de 2007, impedidos indevidamente de creditamento, na forma da IN SRF n.º 660 (art. 2º, inciso IV, combinado com o art. 11, inciso II), vez que a atividade sobre o capítulo 0306 não se inclui nos arts. 8º e 9º da Lei n.º 11.941/2004.*

A repartição de origem atestou a tempestividade da peça de contestação.

A 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre julgou procedente o auto de infração, que ensejou a interposição do presente recurso voluntário, no qual a Recorrente transcreve as mesmas razões apresentadas na impugnação e pugna pelo provimento do Apelo.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O Presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

1 Conceituação de Insumos. Produtos Intermediários

As Contribuições ao PIS e COFINS, em razão da não-cumulatividade prevista no texto constitucional do artigo 195, §12, autoriza a tomada de crédito com insumos e despesas que compõem o processo produtivo da contribuinte. Portanto, há de se fazer um juízo sobre quais gastos são geradores de crédito pelo enquadramento no conceito de insumo.

A avaliação deve ser feita individualmente, à luz do que decidiu a Primeira Seção do STJ no Recurso Especial 1.221.170-PR, na sistemática de representativo de controvérsia geral, que vincula este julgamento por força do art. 36, VII do RICARF:

*O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.(REsp 1.221.170-PR. Primeira Seção. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 24/04/2018).*

Ainda, há de se observar que o aresto vergastado fora publicado em data anterior ao julgamento do STJ e, da mesma forma, antes do Parecer Normativo Cosit 5/2018. Portanto, há de se apreciar o mérito recursal sob a orientação do novel entendimento sobre créditos das contribuições PIS/COFINS.

O pleito formulado pela contribuinte perpassa pela possibilidade de enquadramento no conceito de insumos os produtos intermediários no processo produtivo, bem como despesas que compõem parte da atividade produtiva. Para tanto, vale transcrição de parte do PN Cosit n. 5/2018:

*144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, **produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica**; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc (...) – grifado.*

O entendimento da própria RFB é pela possibilidade de creditamento de produtos intermediários, conforme requer a contribuinte. Contudo, há de se avaliar o que preleciona a Lei 10.925/2004 quanto a produtos destinados à alimentação humana.

Ainda sob o entendimento esboçado no tópico anterior, há de se avaliar o contexto fático-probatório para que se apure a existência de crédito na operação de aquisição de produtos intermediários (crustáceos, moluscos, peixes) nas posições 0301, 0306 e 0307 da TIPI.

A Recorrente alega que os produtos comercializados enquadram-se na exceção do art. 8º da Lei 10.925/2004 por tratar-se de produtos vivos, não sujeitos à suspensão das contribuições.

É importante transcrever o que diz o art. 8º da Lei 10.925/2004:

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 n.ºs 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.

A enunciação legal é bastante clara ao afirmar que “mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal” são apuradas por crédito presumido. **Com a alegação aludida, caberia a contribuinte trazer prova nos autos que comercializa produtos de origem animal vivos.** Contudo, pelo conjunto probatório, a contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório, razão pela qual não existem razões para desconstituir o lançamento em guerreio.

Inquestionável, portanto, a aplicação do art. 8º da Lei 10.925/2004 que atribui aos produtos destinados à alimentação animal crédito presumido de PIS/COFINS. O crédito presumido **somente pode ser utilizado para deduzir do valor devido da própria contribuição**, conforme regência do art. 8º, § 3º, I da Instrução Normativa nº 660/2006:

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:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição;

Sendo assim, **tratando-se inequivocamente de aquisições de mercadorias das quais é deduzido crédito presumido, é incabível o pedido de ressarcimento nos moldes que pleiteia a Recorrente, razão pela qual mantenho a glosa.**

Vale destacar que a contribuinte também buscou ressarcir-se de créditos presumidos de agroindústria por ela pretensamente apurados no período objeto da auditoria. Quanto a esta questão, em seu *Termo de Verificação Fiscal* a autoridade administrativa justificou as glosas da seguinte forma (item III.b - fls. 18, 27 e 28): (...)

Inicialmente é bom que se diga que a empresa ao preencher o DACON classificou como bens para revenda o seu principal insumo (lagosta e camarão).

Entendemos que a mesma procedeu erroneamente, pois, como acima já se viu (processo produtivo) esses insumos deveriam ser classificados como “bens utilizados como insumos”. Além do mais, Camarão e lagosta, capítulo 3, dão direito apenas a crédito presumido, não importa se sejam comprados de pessoa física ou jurídica, conforme prevê o art. 8º da Lei nº 10.925/04, a partir de julho de 2004. Entretanto, somente a partir de 04/04/2006, conforme regulamentação pela IN SRF nº 660/2006, tal dispositivo começou a ter aplicação. A Lei nº 10.925 art. 8º trata desse tipo de produto como gerador de crédito presumido, embora seja vendido com suspensão do PIS e COFINS.

(...)

No curso dessa fiscalização, percebeu-se que a empresa aproveitou-se, em relação às aquisições de seus principais insumos (camarão e lagosta), insumos esses com suspensão da contribuição (produtos agropecuários), de créditos calculados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (créditos básicos) o que é vedado pela legislação (Lei 10.637/2002, art. 32, § 2º, inciso II, acrescido pelo art. 37 da Lei nº 10.865/2004, e IN SRF nº 660/2006, art. 10).

Como se pode observar não havia nenhuma limitação ao capítulo 3 da NCM para a utilização do benefício fiscal. No entanto, a nova redação trazida pela Lei nº 11.051/2004, excetuou os produtos vivos desse capítulo. De forma muito oportuna a Recorrente pretende nulificar o Auto de Infração com base na alteração legislativa para valer-se de creditamento por insumos quando já havia aproveitado o crédito presumido.

Como se pode verificar da leitura do art. 8º da Lei 10.925/2004, já alterado, **o legislador somente excluiu do capítulo 3 os produtos vivos**. Se quisesse excetuar o código 0306, o teria feito expressamente.

Me parece claro que a Recorrente pretende beneficiar-se de valores além do que a legislação autoriza, ou seja, tanto pelo crédito presumido na aquisição quanto pelo insumo de intermediários. **No contexto dos autos não há que se falar em insumos de intermediário em razão do benefício do crédito presumido conferido pela Lei 10.925/2004.**

Portanto, entendo que andou bem a instância recorrida devendo o acórdão ser mantido.

2 Da Atualização Monetária e juros à taxa SELIC

Ainda que o presente processo trate de *lançamento* de COFINS, em atenção ao exposto pela contribuinte em sua impugnação mostra-se pertinente registrar-se, no que tange à aplicação da taxa SELIC sobre créditos pretendidos em ressarcimento, que eventuais créditos da

contribuição decorrentes do regime da não-cumulatividade não podem sofrer incidência de atualização monetária desde a data da constituição dos mesmos, tendo em vista a existência de dispositivo legal expresso vedando tal pretensão, a teor do que dispõe o art. 13 da Lei n.º 10.833, de 2003, que tratou especificamente do assunto:

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

Mesmo que fora de contexto, entendo descabida a pretensão posta diante da vedação expressa de atualização monetária de eventual crédito.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva