



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.720346/2010-64
Recurso Voluntário
Resolução nº **3003-000.287 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 14 de outubro de 2021
Assunto
Recorrente CAMANOR PRODUTOS MARINHOS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para que esta (1) aprecie a documentação apresentada aos autos e verifique os itens relevantes e ou essenciais para apurar créditos a título de insumos descritos no despacho decisório, sob a orientação do PN Cosit n. 5/2018; (2) aprecie as notas fiscais das operações realizadas no período, conforme os documentos dos autos, para que sejam calculadas o crédito de PIS e Cofins não-cumulativos nas exportações; (3) apure despesas hábeis a gerar crédito de PIS e Cofins, nos termos da essencialidade e relevância quanto ao objeto social da Recorrente; (4) ao final da verificação, apure o crédito disponível para o período-base de referência, apto a dar quitação aos débitos declarados na DCOMP; (5) Elabore relatório conclusivo, manifestando-se objetivamente sobre a existência ou não do vindicado direito creditório. Encerrada a instrução processual o recorrente deverá ser intimado para, se assim desejar, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este colegiado, para prosseguimento do feito.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo, Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora). Ausente(s) o conselheiro(a) Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Cuidam os autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito de COFINS Não-Cumulativa Exportação, apurada no 4º trimestre de 2007, no valor de R\$ 77.570,59.

O Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido apresentado.

Inconformada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade sob os seguintes argumentos, em síntese:

DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A fiscalização afirma, item "3" do Termo de Informação Fiscal, que a sistemática não-cumulativa das contribuições para a COFINS foi construída a partir de um mecanismo de apuração de créditos decorrentes dos custos suportados pela contribuinte. No entanto, em seguida, a fiscalização acusa que a contribuinte teria apurado créditos que não são decorrentes dos custos suportados no processo de produção. Daí o motivo da cobrança e deste recurso. O fato é que, no item "4" e seus subitens do Termo de Informação Fiscal, a fiscalização glosou (excluiu) itens listados pela contribuinte como custos do processo produtivo. A fiscalização não os aceitou, afastando o enquadramento como custo de produção. Apesar disto, a contribuinte entende que tais itens glosados são efetivamente utilizados diretamente no processo produtivo do camarão que foi exportado, gerando, sim, direito ao crédito apurado, e, por isso, apresenta-se este manifesto de inconformidade para discutir a questão.

Desde logo, transcrevemos o seguinte precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a fim de estabelecer as premissas do órgão maior administrativo tributário e demonstrar o equívoco da DRF/Natal.

DAS GLOSAS (Exclusões de créditos legitimamente apurados)

Pois bem, no **item "4" do Termo de Informação Fiscal** (Glosa de bens utilizados como insumos) *o fiscal registrou* que a empresa, que atua no segmento de criação, beneficiamento e comercialização de camarão, pleiteou créditos relativos à aquisição de produtos que considera intermediários em seu processo de produção. Por isso as glosas dos produtos e serviços que relacionou o fiscal são equivocadas.

Em manifestação preliminar, na época da fiscalização, a contribuinte já tinha informado e justificado a utilização dos referidos produtos em sua produção, com atuação direta sobre o camarão exportado, sob pena do camarão produzido não ter as características próprias específicas exigidas pelos países estrangeiros, inclusive quanto ao tamanho, cor, aspecto etc.

Observa-se na legislação de regência que as glosas invocadas pela fiscalização com base em normas infralegais não prosperam, pois não é o escopo da *mens legis*.

Como se vê da leitura da regra-matriz do direito ao crédito, o benefício está expressamente dirigido ao insumo utilizado na produção pelo produtor e não apenas para o insumo utilizado na fabricação pela empresa fabricante ou industrial.

Destacamos que o ciclo produtivo do camarão é composto de etapas uníssonas que se agregam para formar o todo: a) preparar os viveiros e terreno para desenvolver o crescimento das pós-larvas de camarão; b) Alimentação das pós-larvas saídas do laboratório e transportadas para a empresa onde são armazenadas em tanques "pré-berçários" para alimentação (5 a 15 dias); c) Manutenção dos animais juvenis em viveiros de "pré-engorda" onde permanecem um curto período (25 a 35 dias); d) Engorda dos camarões em viveiro próprio onde os animais permanecem em viveiros até a etapa de despesca, sendo acompanhado o desenvolvimento da pós-larva, considerando alimentação própria, exames, incentivo a alimentação natural com a proliferação controlada e incentivada de algas etc; e) Efetivação do processo de despesca do camarão adulto; f) Realização de processo de conservação da qualidade do camarão, através de submersão do produto em substância química inofensiva para o homem (metabissulfito), que passa a se incorporar ao produto e é uma etapa típica do aperfeiçoamento para consumo humano; g) Procedimento de melhoramento do produto, através de controle de qualidade e lavagens, congelamento e embrulho do crustáceo,

Fl. 3 da Resolução n.º 3003-000.287 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10469.720346/2010-64

sendo devidamente embalado, momento em que ocorre o termo do ciclo produtivo e o produto passa a estar pronto para exportação.

Mercadorias recebidas em Doação/Bonificação

A contribuinte adquiriu grandes quantidades de produtos e em razão destas aquisições, como resultado destas compras, teve direito a bônus de produtos extras como benefício pela fidelidade e dimensionamento das compras que efetuou, de modo que a bonificação não se mostra totalmente "grátis", não sendo uma doação pura e simples, haveria o direito de crédito, sob pena de se desvirtuar o instituto de desoneração - não-cumulatividade. Há de se caracterizar a operação como bonificação ou desconto comercial, desconto incondicional, pois vinculado a todas as operações de compra e venda envolvendo as partes.

Deve prevalecer a verdade real como tantas vezes os órgãos julgadores têm ponderado. Vejamos por analogia o seguinte sobre este princípio, inclusive sob o crivo de entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), antigo Conselho de Contribuintes, onde se colhe a compreensão de que importa a verdade real sempre.

Logo, não é de se concluir que as mercadorias recebidas em bonificação constituam receitas sujeitas à tributação pelas contribuições do PIS e COFINS apuradas na sistemática não-cumulativa, inclusive pelo fato de no caso concreto já ter havido uma glosa irregular dos créditos que não geraram resultados positivos, eis que creditado e debitado, e, ainda, querer se tributar as bonificações, um *bis in idem fiscalizatório* — ***excluir os créditos e cobrar os bônus recebidos, tributando-os.***

Notas fiscais emitidas com suspensão

Neste ponto, o fisco está, mais uma vez, totalmente equivocado, inclusive pelo fato de não apontar em qualquer parte do relatório documentos não juntados ou créditos glosados por este motivo. Em suma, o fisco não aponta onde estaria o crédito apurado que tem de ser glosado por tal fundamento de glosa.

Não apresentação de documentos comprobatórios

Neste ponto, o fisco está, mais uma vez, totalmente equivocado, inclusive pelo fato de não apontar em qualquer parte do relatório quais seriam os documentos não juntados ou apresentados para motivar os créditos glosados por este motivo.

Produtos sujeitos à alíquota zero

A fiscalização lembra que as hipóteses de aquisição de insumos isentos utilizados em produtos com saídas sujeitas ao pagamento, como o camarão, devem ter direito de efetuar o creditamento, pelo que deve ser revisada a autuação.

DA PROVA PERICIAL TÉCNICA

Há necessidade de se apurar tecnicamente como vem a ser o processo produtivo promovido pela impugnante, esclarecendo do ponto de vista científico, acadêmico e doutrinário toda a cadeia produtiva desenvolvida nas dependências da contribuinte, onde ela se inicia e em que ponto é finalizada, bem como delineando a importância e interação dos produtos glosados e a ação que tais produtos exercem na produção do camarão, para atestar, ou não, se a ação é direta ou indireta, pois discordamos que a interferência seja meramente indireta, sob pena de não se ter o produto nas condições, qualidades e tamanhos necessários para o produto exportado.

Por isso, entendemos ser necessária a realização de perícia técnica a ser trabalhada pelo profissional competente para trazer aos autos, de modo técnico, estes elementos imprescindíveis para o julgamento da causa, sendo a **Ciência da "Engenharia de**

Fl. 4 da Resolução n.º 3003-000.287 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10469.720346/2010-64

Pesca" o norte para se colher as respectivas diretrizes e respostas conclusivas, assim sendo necessária a realização da referida perícia por meio de um "Engenheiro de Pesca" devidamente registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura (CREA).

Por sua vez, impõe-se, a título acessório, a produção de prova pericial técnica para demonstração do equívoco nas glosas do ponto de vista contábil e escriturai, quando a contribuinte impugnante, mesmo com as supostas glosas, *continua a apresentar crédito em DACON*. Ademais, os créditos de bonificação também não geraram saldos.

Ante o exposto, requer a reforma do despacho decisório no ponto em que não concedeu o direito da contribuinte, afastando-se toda e qualquer ordem de cobrança e considerar a compensação como realizada."

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.

Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem que sofra alteração, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

No que se refere às despesas com serviços, o termo “insumo” também não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ENTENDIMENTO DA RFB EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.

Cabe ao Poder Judiciário se manifestar sobre a ilegalidade das normas, por força do princípio da unidade jurisdicional. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, o julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS.

As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa e as decisões judiciais, no caso, só tem efeito *inter partes* e não *erga omnes*.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo demonstrar, por meio de provas hábeis, a composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda .

Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DO CRÉDITO.

A compensação de créditos tributários só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo; no caso, o pretense crédito da empresa é insuficiente para homologar integralmente a compensação declarada.

Fl. 5 da Resolução n.º 3003-000.287 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10469.720346/2010-64

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência e/ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

Destaco trecho do voto do relator:

“Assim, de todo o exposto, conclui-se, com certeza, que o reconhecimento do crédito pleiteado não pode ser deferido integralmente, tendo em vista que não há previsão legal e normativa para assunção do conceito amplo de insumo, bem como seguiu-se o previsto na legislação específica do direito de crédito do contribuinte referentemente aos argumentos levantados pela Manifestante sobre: - Glosa de Combustíveis; Mercadorias recebidas em Doação/Bonificação; Notas fiscais emitidas com suspensão; Não apresentação de documentos comprobatórios e Produtos sujeitos à alíquota zero.

Ex *positis*, **VOTO** no sentido de julgar improcedente a manifestação de inconformidade formulada, para manter a decisão da autoridade que deferiu em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado.”

A contribuinte foi cientificada da decisão em 09/08/2018. Em 30/08/2018, apresentou recurso voluntário, reiterando os argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ariene d’Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sobre a tempestividade do recurso, considerando o cumprimento do prazo para interposição da peça recursal - 30 (trinta) dias a contar da intimação, é tempestivo o recurso.

Conselheira Ariene d’Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sobre a tempestividade do recurso, considerando o cumprimento do prazo para interposição da peça recursal - 30 (trinta) dias a contar da intimação, é tempestivo o recurso.

Cinge-se a controvérsia sobre o aproveitamento de créditos de COFINS não cumulativa receitas de exportação, caracterizados ou não como insumos utilizados no processo produtivo da contribuinte. A DRJ fundamentou a improcedência da manifestação de inconformidade adotando o conceito restritivo de insumos expresso no art. 8º, § 4º, I, da In SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

Fl. 6 da Resolução n.º 3003-000.287 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10469.720346/2010-64

1 Aproveitamento de créditos decorrente de insumos no processo produtivo da Contribuinte

A sistemática não-cumulativa de cobrança da COFINS foi instituída pela Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Desde fevereiro de 2004, não há incidência da COFINS sobre as receitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior (art. 6º, I) e as de operação de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (art. 6º, III).

Além da não incidência da contribuição, o contribuinte que auferir as receitas definidas nos dois incisos poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º da Lei para compensar com o valor a recolher da própria contribuição decorrente de operação no mercado interno (art. 6º, § 1º, I), compensar com outros tributos devidos (art. 6º, § 1º, II) ou solicitar seu ressarcimento em dinheiro, caso não logre utilizar o crédito nas formas anteriormente especificadas (art. 6º, § 2º).

O direito à apuração do crédito está disciplinado no art. 3º da norma e seu montante é determinado, em regra, pela aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor da aquisição de mercadorias, bens, produtos e serviços, ou seja, insumos utilizados o processo produtivo.

A legislação tributária apresenta o conceito de insumo, segundo o tributo em discussão, sendo certo que na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS este é mais amplo que o utilizado na legislação do IPI e ICMS. Este conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário, restando estabelecido que aqui deve-se observar cada insumo sob o critério da essencialidade ou relevância ao processo produtivo, em deferência a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, posta no RESP 1.221.170 .

Destaco e adoto respeitosamente como complemento as razões de decidir, nos termos regimentais, o entendimento do Ilustre Conselheiro Marcos Antônio Borges, muito bem posto no Acórdão n.º 3003-000.424, abaixo transcrito:

“I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 10.485, de

Fl. 7 da Resolução n.º 3003-000.287 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10469.720346/2010-64

3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo “insumo” ou “bens e serviços, utilizados como insumo”:

- a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;
- b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;
- c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Não obstante o meu entendimento pessoal, o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN

Fl. 8 da Resolução n.º 3003-000.287 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10469.720346/2010-64

404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise de sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Nesta linha, merece reparo a decisão da DRJ que não observa a adoção do conceito amplo de insumos para fins de creditamento das contribuições PIS e COFINS.

2 Comprovação do crédito a compensar

A reiterada jurisprudência deste tribunal administrativo, a qual me filio, entende que tratando-se de compensação tributária há de prevalecer a verdade material bem como o ônus da prova recai sobre o contribuinte.

Fl. 9 da Resolução n.º 3003-000.287 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10469.720346/2010-64

O instituto da compensação está previsto no artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação”.

Assim porque, nesta modalidade de extinção do crédito tributário, aceita sob determinadas condições: (i) pressupõe a existência de créditos e débitos do contribuinte; (ii) a compensação deve ser realizada com créditos líquidos e certos; (iii) o ônus da prova incumbe ao contribuinte, consoante a regra basilar extraída do Novo Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), artigo 373, inciso I, ‘ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito’.

Ressalto que no presente caso, ao contrário do entendimento manejado pela DRJ, própria fiscalização, no Termo de Informação Fiscal acostado ao DD, reconhece a apresentação de farta documentação pela contribuinte, que no curso dos autos apresentou:

“O contribuinte atendendo à intimação, apresentou os livros contábeis e fiscais, as notas fiscais usadas na apuração dos créditos utilizados no DICON, assim como a memória de cálculo e a relação dessas notas fiscais”.

Os documentos acostados dão indícios da existência do crédito, porquanto a escrituração contábil-fiscal indica a procedência da alegação. Desta feita, entendo no caso o cabimento da realização de diligência para que a unidade de origem possa avaliar todo o conjunto probatório para reavaliação das glosas efetuadas considerando a relevância e essencialidade no processo produtivo da Recorrente, em observância ao entendimento do STJ no REsp 1.221.170-PR e ao PN Cosit n. 5/2018.

Diante do exposto, nos termos dos arts. 18 e 29 do Decreto no 70.235, de 1972, proponho a realização de diligência para que a Unidade de Origem:

- (1) Aprecie a documentação apresentada aos autos e verifique os itens relevantes e ou essenciais para apurar créditos a título de insumos descritos no despacho decisório, sob a orientação do PN Cosit n. 5/2018;
- (2) Aprecie as notas fiscais das operações realizadas no período, conforme os documentos dos autos, para que sejam calculadas o crédito de Cofins não-cumulativa nas exportações;
- (3) Apure despesas, mesmo que posterior ao processo de produção, hábeis a gerar crédito de Cofins, nos termos da essencialidade e relevância quanto ao objeto social da Recorrente;

Fl. 10 da Resolução n.º 3003-000.287 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10469.720346/2010-64

- (4) Ao final da verificação, apure o crédito disponível para o período-base de referência, apto a dar quitação aos débitos declarados na DCOMP;
- (5) Elabore relatório conclusivo, manifestando-se objetivamente sobre a existência ou não do vindicado direito creditório.

Encerrada a instrução processual o recorrente deverá ser intimado para, se assim desejar, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

Por fim destaco, que as demais glosas constantes do despacho decisório e mantidas pela DRJ serão oportunamente analisadas, após a conclusão da diligência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral