



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720113/2009-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.693 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente KRATON POLYMERS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PETROQUIMICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo ou prestação de serviços realizados pelo contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, as despesas com materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, quando restarem comprovadas a sua essencialidade, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, bem como sua proteção e integridade, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

PIS. CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre, nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. BASE DE CÁLCULO. COMPRA DE MERCADORIA EM CONSIGNAÇÃO. AJUSTE.

O lançamento de notas fiscais referentes às mercadorias adquiridas em consignação, pode ocasionar a recomposição da base de cálculo dos bens considerados como insumos para fins de apuração dos créditos passíveis de aproveitamento no regime da não cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, em dar parcial provimento ao

Recurso Voluntário, nos seguintes termos: I. Por maioria de votos, conceder o aproveitamento dos créditos sobre os materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos, apenas no que foi devidamente comprovado; vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles que negavam o crédito na matéria; e II. Por unanimidade de votos conceder o aproveitamento dos créditos relativos ao PIS e Cofins pagos na importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação, e utilizados em compensação ou ressarcimento, nos termos da legislação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Adoto relatório produzido pela DRJ visto que sintetiza corretamente os fatos.

Vejamos:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento/Compensação com fundamento em crédito de contribuição para o PIS não cumulativo relativo a operações de exportação realizadas no 2º trimestre de 2008. O valor do crédito é de R\$ 267.303,12 no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito nº 09530.97530.311008.1.1.08-1076, transmitido eletronicamente em 31/10/2008.

Os autos foram remetidos ao Serviço de Fiscalização da unidade jurisdicionante, que procedeu à verificação dos valores apurados de PIS. Segundo o relatório de informação fiscal juntado aos autos, foram constatadas irregularidades na apuração da contribuição, as quais foram objeto de ajuste e glosas, nos seguintes termos:

IGLOSA FISCAL

No curso das verificações ora citadas, identificou-se que o contribuinte considerou, dentre os valores que compõem a base de cálculo dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos" as Notas fiscais referentes ao Código Fiscal de Operações e Prestação C.F.O.P 1917 (venda no estado) e 2917 (venda fora do estado) denominados como "entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industria", sendo que o correto é a utilização das Notas Fiscais CFOP 1111 (compra no estado) e 2111 (compra fora do estado) " Compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial".

...

Mediante exposto acima, as bases de cálculo dos créditos relativos aos "bens utilizados como insumos" devem ser assim consideradas:

...

Foram excluídos, da base de cálculo dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos" valores do item "embalagem", materiais que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditação às suas aquisições.

Abaixo, demonstrativo das exclusões (glosas) a considerar:

...

Relativo a apuração dos créditos da contribuição para a COFINS, não foram consideradas as utilizações dos créditos a descontar de COFINS Importação Alíquota de 7,60%, vinculados a receita de exportação, sendo assim, os mesmos foram vinculados a receita no mercado interno:

...

Esclarecendo a desvinculação, é válido observar que o §1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o §1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, que tratam da forma diferenciada de utilização de créditos vinculados a receitas de exportação, não mencionam os créditos apurados conforme o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, em decorrência de importações sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep Importação e da Cofins Importação. Ou seja, a similaridade entre a utilização dos créditos apurados conforme o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, não se verifica na hipótese em que tais créditos estejam vinculados a receitas de exportação. Apenas com a edição da Lei nº 11.116, de 2005, os créditos apurados em razão do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e vinculados a receitas de exportação, tornaram-se passíveis de compensação ou ressarcimento segundo as regras do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Não foram identificadas outras exclusões da base de cálculo da contribuição nem outros créditos apurados de forma irregular além dos mencionados acima.

Diante do apurado pela Fiscalização, a DRF de origem proferiu Despacho Decisório, no qual, a partir do crédito reconhecido no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito mencionado no início desse relatório, a(s) compensação(ões) declarada(s) é/são homologada(s) até o limite do crédito reconhecido.

Cientificada dessa decisão por via postal, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade.

Alega, inicialmente, a existência de vícios formais do ato administrativo que ensejariam a nulidade do despacho decisório, e, em consequência, o cancelamento das glosas e das multas e juros que lhe foram aplicados. Primeiro, foram aplicadas na análise de seus pedidos as disposições da Instrução Normativa nº 900, de 2008, quando, em razão da data do protocolo, deveria ter sido aplicada a Instrução Normativa nº 600, de 2005. Segundo, a conclusão do auditor pautou-se em presunção simples, fundada apenas em indícios, sem a devida apuração acerca da realidade. Defende que ao Fisco cabe o ônus de comprovar que houve infração à lei quando das alegações formuladas no despacho decisório, especificamente, demonstrar a ocorrência de irregularidade na indicação dos insumos, o que não teria ocorrido no presente caso. Contextualiza:

18. Como se demonstra pelo relatório homologado pelo despacho decisório objeto da presente impugnação, o D. Auditor Fiscal no caso concreto apenas puxou uma lista de produtos incluídos na declaração atinente aos créditos

tomados, e, sem manifestar-se acerca do processo industrial do contribuinte, presumiu que tais bens, por serem fornecidos por empresas que tem por objeto social a confecção de embalagens para transporte (como por exemplo Wood Pack Ind. Com. Ltda.; Fer Corr Embalag. Ltda.; Embalag. Ibanez Ind. Com. Ltda.) seriam obrigatoriamente utilizados apenas no transporte de mercadoria stricto sensu.

19. Daí a conclusão do D. Auditor Fiscal, de que sendo meras despesas com o transporte da mercadoria para fora do parque industrial da empresa impugnante, tais bens não poderiam ser considerados insumos, e por conseguinte, o crédito referente à sua aquisição não poderia ter sido utilizado pelo contribuinte.

20. Ocorre que, ao contrário da presunção do D. Auditor Fiscal, aqueles produtos referidos, mencionados no Despacho Decisório referido, são utilizados na própria linha de produção do contribuinte, sem o que não há sequer o produto acabado da impugnante, eis que já na linha de produção eles são usados para transportar o produto, não no sentido stricto sensu, mas dentro da própria fábrica para que este passe por todas etapas de produção, e então exista o produto acabado, comercializado pela empresa KRATON.

Terceiro, a decisão afronta os princípios administrativos e garantias fundamentais dos contribuintes, pois, em que pese eventual preenchimento incorreto das DCOMP, não houve qualquer prejuízo ao erário, pelo que não lhe caberiam a glosa e a imposição de multa e juros.

No que tange ao mérito, a interessada assim inicia sua defesa:

46. Basicamente o que será demonstrado é:

46.A Com relação à alegação do D. Auditor Fiscal de que teriam sido indevidamente utilizados créditos atinentes a operações com bens consignados, que tal prática não levou prejuízo ao erário público, já que os créditos foram sempre tomados de forma cronológica, sendo que aqueles não tomados num período e que seriam devidos também restaram prejudicados ao direito do contribuinte;

46.B Com relação à alegação do D. Auditor Fiscal de que teriam sido erroneamente declarados créditos decorrentes de receitas do mercado interno e externo, além de tal erro de declaração não ter ocorrido, não traz qualquer prejuízo ao erário;

46.C Com relação à alegação do D. Auditor Fiscal de que teriam sido indevidamente lançados créditos atinentes a despesas que supostamente não caracterizariam insumos na forma prevista pela Instrução Normativa RFB n.º 900/2008, já que supostamente custos apenas para transporte do produto decorrente do processo industrial da empresa KRATON não seriam insumos, se demonstrará que tais produtos indicados como insumos assim o são na forma da Lei, já que indispensáveis no processo industrial da recorrente.

Passa a tratar do princípio do não confisco, colacionando doutrina e jurisprudência sobre tema, e prossegue:

53. Logo, no que concerne a multa aplicada pelo suposto erro na declaração de créditos decorrentes de transações no mercado interno ou externo, que foram corretamente declarados pelo contribuinte, inclusive não tendo o D. Auditor Fiscal indicado qualquer glosa nesse tocante ao contribuinte, a aplicação da multa e cobrança de juros, sobre crédito que nem sequer existe para ser

devolvido ao FISCO, como admitido inclusive no Despacho Decisório objeto da presente impugnação, é absolutamente ilegal!!!

54. Da mesma forma, quanto àquelas declarações quanto a bens consignados, cujos créditos foram sempre lançados cronologicamente às aquisições, e, portanto, nenhum prejuízo foi sofrido pelo erário público, também não se pode admitir a aplicação de multa.

55. Em suma, por qualquer ângulo que se analise a questão, a multa imposta pelo FISCO ao contribuinte, além de ser indevida, abusiva e ilegal, resta totalmente [...] e irrazoada, portanto, ilegal, motivo pelo qual deve ser desconsiderado nulo o resultado da auditoria fiscal.

Afirma que também não caberia a aplicação da multa e juros aplicados, tendo em vista a ausência de dolo, culpa ou ilegalidade de sua parte.

Passa a descrever e a ilustrar o seu processo de industrialização de borracha termoplástica, objetivando demonstrar que a utilização de pallets, filmes e fitas se caracterizam como insumos na forma da lei. E conclui:

Todos os insumos utilizados no acondicionamento da borracha termoplástica foram desenvolvidos, seja no que diz respeito às suas dimensões ou suas características construtivas, com base em informações obtidas em outras plantas do grupo Kraton Polymers, buscando sempre as melhores práticas em manufatura, com ênfase especial na segurança durante seu processamento, comercialização e manuseio.

Sem os insumos utilizados no acondicionamento da borracha termoplástica não é possível:

- a) Escoar os produtos da linha de produção com eficiência e segurança*
- b) Armazenar a produção com eficiência e segurança*
- c) Manusear a produção com eficiência e segurança e finalmente,*
- d) Transportar a produção com eficiência e segurança*

Por essa razão, não se tratam de insumos utilizados exclusivamente para transporte dos produtos, mas sim para seu acondicionamento em condições adequadas e seguras, fazendo, portanto, parte integrante do processo de produção, que inclui a embalagem dos produtos antes de sua destinação final.

64. Desta forma, independentemente da inexistência de qualquer prova da infração à norma fiscal, deve-se verificar que a realidade dos fatos também afasta a possibilidade da aplicação de glosa autorizada pelo Despacho Decisório ora atacado, devendo ser julgado procedente o presente recurso, para o fim de anular o ato administrativo, eis que eivado de erro, e fundamentado em fato inexistente e não comprovado.

65. Quer dizer, a auditoria fiscal partiu do pressuposto de que as despesas com tais insumos seriam de natureza apenas de transporte, no sentido estrito, caracterizando presunção simples fundada apenas no nome das empresas que fornecem pallets, fitas e filme para a empresa impugnante, como já impugnado anteriormente.

66. Independentemente de tal irregularidade formal do Despacho Decisório recorrido, temos que o presente petítório demonstra que tais produtos realmente fazem parte do próprio processo industrial da empresa impugnante, que utiliza

os pallets, filmes e fitas na sua linha de produção, caracterizando tais bens como insumos, na forma da Lei.

67. E, ainda que assim não o fosse, a jurisprudência dominante, seja administrativamente ou perante o Poder Judiciário, passou a reconhecer que mesmo os produtos utilizados no transporte dos bens produzidos por uma empresa, como combustível para a frota, poderiam ser considerados como insumos, e portanto gerar crédito legalmente compensável.

68. Na própria instância administrativa o entendimento é uníssono a corroborar a tese da recorrente, qual seja, da caracterização de insumos daqueles produtos que fazem parte do processo industrial do consumidor, inclusive aquelas despesas relacionadas ao transporte no sentido estrito, existindo até decisão na publicada de Câmara Superiora pacificando a matéria.

Passa a tratar da irregularidade da glosa operada com relação às receitas de mercado externo/interno. Contesta a glosa dos créditos decorrentes de tal operação, e afirma:

74. Tais créditos referidos devem ser objeto de ressarcimento ou compensação dos créditos apurados, na forma do artigo 3º das Leis nº10.833/03 e nº 10.637/02, bem como do artigo 15 da Lei nº 10.865/04, relativamente aos custos vinculados às vendas efetuadas a título de exportação, com a não incidência do montante indicado no Pedido de Ressarcimento ao final do trimestre-calendário, e informados na DACON do período.

...

78. A glosa não poderia ter atingido o direito da impugnante ao ressarcimento e compensação dos créditos apontados, o que implicou na cobrança indevida de tributos cujos créditos decorrentes das DCOMP's deveriam ter sido devidamente homologados.

Por fim, trata da irregularidade da glosa operada com relação às notas fiscais referentes aos Códigos Fiscais de Operações e Prestação - CFOP n.ºs 1917 e 2917, que significam "entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial", quando na verdade o correto seria a utilização das notas fiscais CFOP n.ºs 1111 e 2111, atinentes a "compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial". E afirma que:

82. Assim, o D. Auditor entendeu por bem glosar todos os créditos decorrentes de tal operação, gerando, além da glosa indevida, o lançamento de multa e juros.

83. Porém, ocorre que, apesar dos bens utilizados como insumo terem sido erroneamente declarados pelos prepostos da impugnante, de maneira alguma tal fato compromete o reconhecimento de que os créditos a eles referentes são passíveis de ressarcimento.

...

86. Observa-se que aqui mais uma vez não se discute a ocorrência de erro de preenchimento e, portanto, descumprimento parcial de obrigação acessória, mas que não poderia implicar na total desconsideração do crédito efetivamente existente em nome da impugnante, e que deve ser considerado e utilizado para compensação da obrigação principal.

Ao final, requer que seja conferido efeito suspensivo ao seu recurso, o cancelamento do despacho decisório e das penalidades dele decorrentes.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro (RJ) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão n.º 12-82.685 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NULIDADE - NÃO OCORRÊNCIA

Não procede arguição de nulidade quando consta no despacho decisório e documentos que o fundamentam a clara descrição dos fatos e não se verifica a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA - COBRANÇA

Não compete à DRJ a análise de questões relativas à cobrança de valores informados em PER/DCOMP.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com material de embalagem que não se enquadre no conceito de insumo definido na legislação.

COMPRA DE MERCADORIA EM CONSIGNAÇÃO. AJUSTE.

Em face de erro no lançamento das notas fiscais referentes às mercadorias adquiridas em consignação, correta a recomposição da base de cálculo dos bens considerados como insumos para fins de apuração dos créditos passíveis de aproveitamento no regime da não-cumulatividade.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS SOBRE IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, dos créditos de Pis apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não se estendendo aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior.

A recorrente, interpôs recurso voluntário, no qual reafirma o seu inconformismo, replicando, os argumentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3201-007.693 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10830.720113/2009-52

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento com compensação, com fundamento em crédito de PIS não cumulativa relativo a operações de exportação do 2º trimestre de 2008. Os autos foram remetidos ao Serviço de Fiscalização da unidade jurisdicionante, que procedeu à verificação dos valores apurados sendo constatadas irregularidades na apuração da contribuição, as quais foram objeto de ajuste e glosas e por consequência o pedido de compensação foi homologado parcialmente.

Preliminar

Preliminarmente a Recorrente alega que o ato administrativo da fiscalização e por consequência do despacho decisório é nulo em decorrência de alegados vícios formais e ofensas à princípios e garantias do contribuinte.

A despeito da possibilidade de nulidade de ato administrativo dentro do processo administrativo fiscal, assim prevê o Decreto n.º 70.235 de 1972:

Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, as hipóteses previstas na lei não se enquadram nas alegações recursais, tampouco na situação fática dos autos. As provas colhidas e as conclusões relatadas são suficientes para entender que não foram realizadas com base em presunção simples, mas em fiscalização minuciosa.

Outrossim, conforme bem esclarecido pelo acórdão proferido pela DRJ, não há o que se falar em cerceamento de defesa uma vez que dada a oportunidade de apresentar a Manifestação de Inconformidade, a recorrente tinha conhecimento das razões e fatos que levaram o Fisco a glosar parcialmente o pedido de ressarcimento, tanto que o inconformismo foi detalhado no aludido recurso.

Alega ainda a recorrente a ocorrência de ofensa a princípios administrativos, ao princípio do não confisco, e às garantias individuais, bem como quanto a afirmação de que não houve dolo, culpa ou ilegalidade. Nesse contexto, resta evidenciado o uso de argumentos convenientes a uma tentativa de se esquivar de exigências legais pelo uso indevido de créditos.

No mais, no que se refere aos inúmeros argumentos que fazem menção aos direitos constitucionais que alega terem sido ofendidos, partindo da premissa que o ato

administrativo esta revestido de legalidade, cabe destacar a súmula CARF, n.º. 2, que assim dispõe:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por todos esses motivos concluo em rejeitar as preliminares suscitadas.

Mérito

Acerca do mérito, a autoridade fiscal ajustou a base de cálculo dos bens utilizados como insumos sob os seguintes argumentos:

- (i) excluiu da base de cálculo dos créditos as notas fiscais incorretamente sob os CFOPs 1917 e 2917, mas aproveitou as que pode classificá-las sob os corretos CFOPs 1111 e 2111, adicionando os respectivos valores na base de cálculo dos créditos,
- (ii) glosou os valores lançados como material de embalagem que se destinam ao transporte dos produtos acabados, os quais não são incorporados ao processo de industrialização.
- (iii) Quanto à utilização dos créditos a descontar de "PIS/PASEP Importação- Alíquota de 1,65%", vinculados, pela contribuinte, à receita de exportação.

I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, 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/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". **Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial**

deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. (grifei)

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." ¹

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).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

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 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,

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

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).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a **essencialidade e a relevância**, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Em suma, o REsp 1.221.170 consignou dois importantes posicionamentos acerca do conceito de insumo contrário ao que constava nas instruções normativas 247/02 e 404/04: (i) a possibilidade de creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, assim como (ii) o afastamento expresso de qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem para que se permita o creditamento.

Por oportuno e não menos relevante, é importante trazer o que foi proposto pelo ilustre Ministro Mauro Campbell em relação ao "Teste de Subtração"² no julgamento do REsp 1.221.170, pois muito embora não conste na tese firmada pelo STJ, a Receita Federal entendeu que corresponde a uma importante ferramenta para identificar a essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo, quando publicou o Parecer Normativo COSIT 5/18 uniformizando o seu entendimento sobre o conceito de insumos para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e COFINS.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

Feitas tais ponderações e esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento, importando destacar que a recorrente é empresa

² Segundo o voto do ministro Mauro Campbell, seriam considerados insumos os bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes".

do ramo petroquímico, atuando no projeto, fabricação, venda e serviços associados ao fornecimento de borracha termoplástica.

II - Da glosa dos créditos referentes a despesas com embalagens

No relatório da fiscalização (e-fls 42), a autoridade fiscal excluiu dos créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos os valores referentes a "pallet p/ sacos", "pallet p/ caixa", "filme de polietileno" e "fita petstrap A R", por não consistirem em material de embalagem incorporado durante o processo de industrialização, mas apenas para o transporte do produto acabado.

Foram excluídos, da base de cálculo dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos" valores do item "embalagem", materiais que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento às suas aquisições.

Abaixo, demonstrativo das exclusões (glosas) a considerar:

Data emissão	nºNF	Fornecedor	CNPJ	Desc. material	BC PIS/PASEP	Rateio Fat.Export 47,59%	
04/04/2008	17049	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/big bag	5.700,00		
10/04/2008	17088	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/big bag	5.700,00		
23/04/2008	17170	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/big bag	5.956,50		
25/04/2008	17216	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/big bag	8.635,50		
16/04/2008	17129	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/caixa	6.303,00		
01/04/2008	6032	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00		
14/04/2008	6065	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00		
04/04/2008	17049	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	7.728,30		
16/04/2008	17129	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	6.454,10		
10/04/2008	17088	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	7.728,30		
24/04/2008	17180	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	8.476,20		
25/04/2008	17211	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	8.393,10		
07/04/2008	806250	Cyklop do Brasil Embalagens SA	56.993.512/0001-50	Filme polietileno	655,74		
07/04/2008	806250	Cyklop do Brasil Embalagens SA	56.993.512/0001-50	Filme polietileno	16.125,00		
07/04/2008	131224	Steelpaper Brasil I C F Ades L	81.111.239/0001-30	Fita Poliéster FR	1.340,00		
					ABRIL/2008	100.619,74	47.884,94

Data emissão	nºNF	Fornecedor	CNPJ	Desc. material	BC PIS/PASEP	Rateio Fat.Export 48,87 %	
09/05/2008	20942	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/big bag	6.092,00		
21/05/2008	21095	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/big bag	6.092,00		
17/05/2008	17316	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/big bag	6.270,00		
14/05/2008	20984	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	5.560,00		
09/05/2008	17267	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/caixa	13.198,90		
27/05/2008	17383	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	13.198,90		
30/04/2008	6125	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00		
20/05/2008	21077	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00		
17/05/2008	17316	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	7.174,30		
27/05/2008	17383	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	4.432,00		
08/05/2008	811217	Cyklop do Brasil Embalagens SA	56.993.512/0001-50	Filme polietileno	11.835,75		
08/05/2008	811217	Cyklop do Brasil Embalagens SA	56.993.512/0001-50	Filme polietileno	5.321,25		
					MAIO/2008	90.599,10	44.275,78

Data emissão	nºNF	Fornecedor	CNPJ	Desc. material	BC PIS/PASEP	Rateio Fat.Export 50,51%	
11/06/2008	17495	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/big bag	9.747,00		
27/06/2008	21509	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	5.560,00		
28/06/2008	17694	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/caixa	9.168,00		
30/05/2008	21194	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00		
16/01/2008	17458	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	8.476,20		
13/06/2008	17524	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	8.476,20		
19/06/2008	17577	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	8.476,20		
26/06/2008	17656	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Pallet p/sacos	7.977,60		
26/06/2008	17671	Wood Pack Ind Com Ltda CC	58.948.357/0003-48	Filme polietileno	8.476,20		
06/06/2008	815967	Cyklop do Brasil Embalagens SA	56.993.512/0001-50	Filme polietileno	999,75		
06/06/2008	815967	Cyklop do Brasil Embalagens SA	56.993.512/0001-50	Filme polietileno	16.125,00		
					JUNHO/2008	89.194,15	45.051,97

No caso concreto, constata-se que o colegiado *a quo* sustentou a glosa de despesas com material de embalagem, pois, segundo seu entendimento, construído a partir da interpretação das IN's n.º 247/2002 e 404/2004, as embalagens para transporte não dão direito a créditos no regime não-cumulativo: a decisão recorrida adota a distinção entre embalagens de transporte e embalagens de representação.

No tocante ao creditamento das despesas com embalagens, cabe lembrar que já tive a oportunidade de enfrentar a matéria no julgamento do acórdão n.º 3003-000.597, bem como a 2ª. Turma Ordinária desta mesma 3ª seção decidiu, acórdão n.º 3302-007.818, ambos do mesmo contribuinte e assumido o conceito de insumos esposado na decisão do STJ acima exposta, cujos excertos importantes para a presente análise, extraídos do voto condutor do Conselheiro Raphael Madeira Abad, estão a seguir transcritos (grifamos algumas partes):

Efetivamente, este Colegiado possui entendimento de que "... no âmbito do regime não cumulativo, independente de serem de apresentação ou transporte, os materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição geram créditos básicos das referidas contribuições." merecendo transcrição fragmento do lapidar voto proferido nos autos do processo 13804.002611/2005-00 no qual foi proferido o Acórdão 3302005.548. Rel. Cons. Paulo Guilherme Déroulède, Sessão de 19 de junho de 2018.

"Por sua vez, a recorrente aduz que tanto as embalagens de transporte quanto de apresentação e que a distinção não se presta para aferição da possibilidade de creditamento.

Venho fazendo distinção entre embalagens destinadas meramente ao transporte daquelas destinadas não só ao transporte, mas também à manutenção da qualidade do produto a ser vendido. Porém, curvo-me ao entendimento deste colegiado, que, reiteradamente, vem adotando a posição majoritária de conceder créditos sobre materiais de embalagem

destinados também a transporte, bem como outras turmas julgadoras deste conselho e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Neste sentido, citam-se os acórdãos abaixo:

Acórdão n.º 3302004.890:

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

Acórdão 3201003.454:

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

Acórdão n.º 3402004.880:

CRÉDITO. PALLETS DE MADEIRA PARA TRANSPORTE. AQUISIÇÃO E REPAROS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda, de modo que é indispensável e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está relacionado à atividade da Recorrente, dando direito ao crédito como insumo do processo produtivo.

Acórdão n.º 9303006.068:

COOPERATIVA PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "PALLETS" DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO "STRETCH". PROCESSO DE "PALLETIZAÇÃO". DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. **Assim, os "pallets" utilizados para armazenagem e movimentação das matérias primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, devem ser considerados como insumos. Da mesma forma, os materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" são insumos pois indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte das mercadorias produzidas pela Contribuinte, face ao tamanho reduzido das embalagens.**

De fato, a distinção entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte é própria do IPI e importa na caracterização da ocorrência ou não da operação de industrialização e definição da incidência do IPI quando condicionada à forma de embalagem (artigo 3º da Lei n.º 4.502/1964), ou seja, situações que em nada se assemelham à tratada nas legislações do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos.

Salientase que a legislação do PIS/Pasep e Cofins quando quis utilizar definições do IPI o fez expressamente, como no §3º do artigo 10 da Lei n.º 11.051/2004:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicamse, conforme o caso, as alíquotas previstas: (Vigência)

[...]

§ 3º Para os efeitos deste artigo, aplicamse os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005).

Por outro lado, as INs SRF n.º 247/2002, artigo 66, e n.º 404/2004, artigo 8º, ao disporem sobre o conceito de insumo, não distinguiram embalagem para apresentação de material para transporte.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosa sobre gás nitrogênio, tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretos plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon, estrados de madeira (pallets) e caixas de papelão, mencionados no Quadro VII Insumos Glosados da efl. 474.

A fundamentação acima exposta esta em linha com a decisão do STJ (Resp n.º 1.221.170 PR) na sistemática de representativo de controvérsia geral, que vincula este julgamento, de maneira que descordo do entendimento assumido na decisão recorrida, já que ela esta apoiada em atos normativos já ultrapassados.

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).

Não é necessário grande esforço hermenêutico para compreender que os elementos essencialidade ou relevância são sinônimos de gastos sem os quais o desenvolvimento da atividade empresarial ficaria prejudicada. Ainda, cristalino o entendimento de que o melhor julgamento do que seria ou não insumo é feito pelo próprio contribuinte quando apresenta sua declaração de compensação, de maneira que compete à Receita Federal efetuar a glosa apenas dos gastos que se apresentam de forma proeminente como não essenciais ao processo produtivo.

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade fabricação, produção ou prestação de serviço de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Analisando o caso concreto, e tendo em mente a necessidade da empresa – transporte de produto de natureza especial (polímeros termoplásticos dotados de alta resiliência dos elastômeros – borracha termoplástica) - verifica-se que os materiais de embalagem utilizados pela recorrente são essenciais e relevante para a conservação e integridade de seus produtos, conforme bem ilustrado no Manifesto de inconformidade e também presente no Recurso Voluntário, portanto, parte integrante do processo de produção, que inclui a embalagem dos produtos antes de sua destinação final.

Nesse passo, o meu entendimento, que esta filiado ao STJ, é de reconhecer que os **materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos** devem integrar o conceito de insumos, de maneira que deve ser afastada a glosa das respectivas despesas que foram devidamente comprovadas, aqui observo que, em concordância com a análise fiscal, o crédito deve considerar apenas as despesas devidamente comprovadas.

Diante dessas premissas, voto por reverter a glosa de crédito sobre os materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos, apenas no que foi devidamente comprovado.

III PIS sobre importação vinculada à receita de exportação.

O despacho decisório glosou a receita de exportação sob o seguinte argumento:

Relativo a apuração dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP, não foram consideradas as Utilizações das créditos a, descontar de PIS/PASEP Importação — Alíquota de 1,65%, vinculados a receita de exportação, seções assim, os mesmos foram vinculados a receita no mercado interno:

CONTRIBUINTE			FISCALIZAÇÃO		
ABRIL/2008	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação	ABRIL/2008	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação
Créd. a descontar Importação	4.545,76	4.127,70	Créd. a descontar Importação	8.673,46	
MAIO/2008	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação	MAIO/2008	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação
Créd. a descontar Importação	4.424,61	4.229,04	Créd. a descontar Importação	8.653,65	0,00
JUNHO/2008	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação	JUNHO/2008	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação
Créd. a descontar Importação	1.227,05	1.252,34	Créd. a descontar Importação	2.479,39	0,00

Esclarecendo a desvinculação, é válido observar que o § 1º do art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, e o § 1º do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, que tratam da forma diferenciada de utilização de créditos vinculados a receitas de exportação, não mencionam os créditos apurados conforme o art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, em decorrência de importações sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Ou seja, a similaridade entre a utilização dos créditos apurados conforme o art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, e o art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, não se verifica na hipótese em que tais créditos estejam vinculados a receitas de exportação. Apenas com a edição da Lei n.º 11.116, de 2005, os créditos apurados em razão do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, e vinculados a receitas de exportação, tornaram-se passíveis de compensação ou ressarcimento segundo as regras do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005.

Não foram identificadas outras exclusões da base de cálculo da contribuição nem outros créditos apurados de forma irregular além dos mencionados acima.

A recorrente alega ser indevida a glosa operada pela fiscalização, bem como a manutenção desta glosa pela DRJ que fundamentou sua decisão nas seguintes palavras:

No caso dos autos, como visto, compunham o saldo de crédito decorrente de exportação veiculado na compensação os valores de PIS pago sobre importações. Como visto, tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou de compensação, mas apenas de desconto da contribuição apurada nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei n.º 10.833, de 2003. Portanto, correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

O inconformismo está fundamentado na Lei n.º 11.116/2005, que no sentir da recorrente, permite, expressamente, a vinculação entre receitas de mercado interno e externo, pois entende que a decisão de piso é inconsistente, tendo em vista que não considera o disposto no artigo 16 da referida Lei.

Inicialmente nos cabe analisar o arcabouço normativo que regula a matéria relativa à possibilidade de creditamento do PIS/COFINS-Importação, no contexto histórico.

A Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu a contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, assim dispõe em seu art. 15:

"Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão **descontar crédito**, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1 desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive

combustível e lubrificantes;

(...)

§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IN vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição." (destaques nossos)

Como se vê, o art. 15 da Lei n.º 10.865/2004 introduziu a possibilidade de utilização dos valores efetivamente pagos a título de PIS/COFINS-Importação mediante **desconto** do valor daquelas contribuições sociais apuradas nas operações do mercado interno, em situação análoga àquela prevista nos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Analisando a legislação, o colegiado *a quo* entendeu que no caso dos autos compunham o saldo de crédito decorrente de exportação veiculado na compensação os créditos de PIS apurados em decorrência de operações de importação e que tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou de compensação, mas apenas de desconto da contribuição apurada.

De fato, o art. 15 da Lei n.º 10.865/2004 não estendeu o creditamento (desconto na apuração das contribuições) de PIS/COFINS-Importação aos casos de vendas para o exterior, limitando-se a atrelar o creditamento aos casos de apuração dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não obstante, com o advento da norma inscrita no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, com vigência a partir de 09.08.2004, foi introduzida a possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e COFINS nas vendas efetuadas com **suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência**. Por sua vez, o art. 16 da Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005, permitiu a utilização daqueles créditos em procedimentos de compensação ou pedidos de ressarcimento. Eis os dispositivos citados:

Lei n.º 11.033/2004

"Art. 17. As vendas efetuadas com **suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações." (grifei)

Lei n.º 11.116/2005

"Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do **art. 15 da Lei n.º 10.865**, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário **em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033**, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

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

II - **pedido de ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei." (destaquei).

Da leitura dos dispositivos transcritos, depreende-se que o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 estendeu a possibilidade de **compensação e ressarcimento** dos créditos mantidos, pelo vendedor, relativos aos valores pagos a título de PIS/COFINS - inclusive decorrentes de importação (art. 15 da Lei nº 10.865/2004) - vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (art. 17 da Lei nº 11.033/2004).

Resta saber se tal possibilidade de ressarcimento/compensação alcançaria, também, os créditos de PIS/COFINS-Importação decorrentes da aquisição de insumos empregados em **receitas de exportação**.

As vendas ao exterior, como se sabe, são caracterizadas como vendas imunes, tendo a própria Constituição Federal, em seu art. 149, §2º, inciso I, excluído, do poder de tributar da União, a possibilidade de instituição de contribuições sociais sobre as receitas de exportação:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º **As contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - **não incidirão** sobre as **receitas decorrentes de exportação**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) [sem grifo no original]

Tal norma constitucional foi reproduzida pelo art. 5º da Lei nº 10.637/2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que determinam **a não incidência**, respectivamente, do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de exportação:

Lei nº 10.833/2003

Art. 6º A COFINS **não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Lei nº. 10.637/2002

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Da simples leitura do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal e dos dispositivos acima transcritos, depreende-se, claramente, que a imunidade das receitas de exportação são entendidas, pelos legisladores, como caso de não- incidência, tendo a Constituição e as leis citadas disposto, de forma literal, que o PIS e a COFINS **não incidem** sobre as receitas de exportação.

Sublinhe-se, por fim, que a própria Receita Federal do Brasil (RFB) compartilha o entendimento acima esposado. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, a Solução de Consulta nº. 70 - COSIT, de 14 de junho de 2018, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO.

OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC nº 33, de 2001; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, e art. 5º, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Cofins, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC nº 33, de 2001; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, e art. 6º, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.

Assim, entendo que é aplicável às operações de exportação a disciplina do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, de modo que os créditos relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

IV - GLOSA OPERADA COM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS

Sobre a reconsideração das notas fiscais de bens adquiridos em consignação o despacho decisório trouxe o seguinte argumento:

1GLOSA FISCAL

No curso das verificações ora citadas, identificou-se que o contribuinte considerou, dentre os valores que compõem a base de cálculo dos créditos relativos a "Bens

Utilizados como Insumos" as Notas fiscais referentes ao Código Fiscal de Operações e Prestação C.F.O.P 1917 (venda no estado) e 2917 (venda fora do estado) denominados como "entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial", sendo que o correto é a utilização das Notas Fiscais CFOP 1111 (compra no estado) e 2111 (compra fora do estado) " Compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial".

Já o v. Acórdão recorrido assim dispõe:

Sobre a reconsideração das notas fiscais de bens adquiridos em consignação, a contribuinte alega, em síntese e fundamentalmente, que não houve prejuízo ao erário, e, portanto, não justificariam a aplicação da multa e juros, cobranças que se revelam ilegais.

" Como se nota, os argumentos não se dirigem ao mérito, mas à questão da legalidade da cobrança dos acréscimos moratórios decorrentes da homologação parcial das compensações efetuadas, questão esta já apreciada no exame das preliminares suscitadas pela contribuinte.

Cumprido esclarecer que não ocorreu a "*total desconsideração do crédito*" como afirma a inconformada. Tratou-se de mero ajuste de bases de cálculo dos créditos relativos a esses bens.

O direito ao crédito sobre os bens utilizados como insumos não ocorre no momento em que esses bens entram no estabelecimento em consignação (notas fiscais sob os CFOPs 1917 e 2917 – "*entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial*"). Ocorre no momento em que esse bens são utilizados ou adquiridos (notas fiscais sob os CFOPs 1111 e 2111 – "*compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial*")."

A recorrente alega ser indevida a glosa operada pela fiscalização, bem como a manutenção desta glosa pela DRJ que fundamentou sua decisão nas seguintes palavras:

110. Porém, ocorre que a questão apontada pelo D. Auditor Fiscal decorre apenas de impropriedade temporal, na medida em que o mesmo concluiu que a empresa recorrente apenas poderia se creditar acerca de bens e matérias primas usados como insumos já devidamente utilizados na linha de produção da empresa, e não como ocorrido, com o creditamento de produtos ainda em consignação.

111. Logo, ainda que eventualmente se conclua que tais bens utilizados como insumos tenham sido erroneamente declarados pelos prepostos da recorrente, de maneira alguma tal fato compromete o reconhecimento de que os créditos a eles referentes são passíveis de ressarcimento.

112. É, dessa forma, clarividente a existência do crédito, do que decorre que não poderia ter se operado a sua glosa, glosa essa responsável por gerar injusto, ilegal e indevido prejuízo à empresa contribuinte

113. Isto porque a referida glosa não poderia ter afetado o direito da contribuinte ao ressarcimento e compensação dos créditos apontados, acarretando indevida cobrança de tributos cujos créditos deveriam ter sido homologados.

Veja que a suposta glosa ocorre desde o momento que a consignação mercantil ou industrial, não fora concluída, ou seja, que tenha ocorrido à venda pelo consignatário (comerciante que recebe mercadorias ou produtos de terceiros para que as comercialize no mercado em seu próprio estabelecimento), conseqüentemente e simultaneamente, a venda pelo consignante (remete e confia mercadorias ou produtos de sua propriedade a terceiro (em regra

um comerciante) para que este as comercialize no mercado, quando de fato o negócio estará concluído.

Importante frisar que se entende por consignação mercantil o contrato pelo qual uma empresa (consignante) entrega mercadorias à outra pessoa (consignatária) para futura comercialização por conta própria e em seu nome. O faturamento dessas mercadorias ocorrerá somente quando o estabelecimento consignatário promover a venda dessas mercadorias recebidas em consignação.

Por outra banda, entende-se por consignação industrial a operação na qual ocorre remessa, com preço fixado, de mercadoria (ou produto) com finalidade de integração ou consumo em processo industrial, em que o faturamento pelo estabelecimento consignante dar-se-á quando da utilização desta mercadoria pelo estabelecimento industrial que os adquiriu (consignatário).

Segue alegando a recorrente:

114. Observa-se que aqui mais uma vez não se discute existência do crédito, mas o momento em que o mesmo foi adquirido e, portanto, ainda que se conclua pela ocorrência de descumprimento parcial de obrigação acessória, tal fato não poderia implicar na total desconsideração do crédito efetivamente existente em nome da recorrente, e que deve ser considerado e utilizado para compensação da obrigação principal.

Nesse ponto entendo não ter ocorrido glosa propriamente, nem tão pouco que os termos extraídos do relatório fruto do procedimento fiscal, deixou entender que os créditos não seriam passíveis de serem reconhecidos, mas sim culminou em ajustes nas bases de cálculo dos créditos em razão do distingue entre os CFOP's declarados, ou seja, com a exclusão das notas fiscais indevidamente consideradas, e inclusão das que seriam as notas corretas para a apuração, ratificando os termos do acórdão recorrido, e por essa razão mantenho a decisão a quo.

Nesse contexto a recorrente não trouxe aos autos provas hábeis, afim defrontar que tais ajustes tenham sido realizados de forma errônea.

No meu entendimento, para validar as afirmações do recorrente, deve-se verificar se há nos autos provas suficientes e incontestáveis de que o crédito existe, pois assim determina o CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários **com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Créditos líquido e certos, por óbvio, são aqueles comprovados, especialmente quando contestados dentro de um processo, seja ele judicial ou administrativo.

Importa destacar que incumbe à recorrente o ônus de comprovar, por provas hábeis e idôneas, o crédito alegado. Nesse sentido, o Código de Processo Civil, em seu art. 373, dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Como se sabe, a parte incumbida do ônus probatório possui o amplo direito de produzir a prova. A parte adversa, em contrapartida, tem o amplo direito à contraprova, pois só assim o contraditório e a ampla defesa serão igualmente garantidos às partes.

O ônus da prova é a incumbência que a parte possui de comprovados fatos que lhe são favoráveis no processo, visando à influência sobre a convicção do julgador, nesse sentido, a organização e vinculação dos documentos (hábeis e idôneos) com as matérias impugnadas e a reunião de suas informações, pertinentes ao pedido em análise, seriam indispensável para um convencimento.

Modernamente defende-se a divisão do ônus *probandi* entre as partes sob a égide da paridade de tratamento entre estas. Francesco Carnelutti, no clássico Teoria Geral do Direito³, assim leciona:

Quando um determinado fato é afirmado, **cada uma das partes tem interesse em fornecer a prova dele**, uma delas a de sua existência e a outra a da sua inexistência; o interesse na prova do fato é, portanto, bilateral ou recíproco.(grifei)

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: dar provimento ao pedido de crédito sobre os materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos, apenas no que foi devidamente comprovado e dar provimento aos créditos relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

³ CARNELUTTI, Francesco. Teoria geral do direito. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)