



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720119/2009-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.685 – 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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

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.

Com o advento da norma inscrita no art. 17 da Lei nº 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 nº 11.116, de 18 de maio de 2005, permitiu a utilização daqueles créditos em procedimentos de compensação ou pedidos de ressarcimento.

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 Diefenthaler 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 Diefenthaler 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 transmitido eletronicamente em 27/10/2006, com fundamento em crédito de Cofins não cumulativa relativo a operações de exportação do 2º trimestre de 2006, no valor de R\$ 2.047.967,22, cujo saldo passível de ressarcimento seria de R\$ 2.008.559,91.

A contribuinte vinculou ao referido pedido Declarações de Compensação (DCOMP). Os autos foram remetidos ao Serviço de Fiscalização da unidade jurisdicionante, que procedeu à verificação dos valores apurados de Cofins para o 2º trimestre de 2006. 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:

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 indústria", 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". Trecho citado no voto!

...

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 creditamento 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. Trecho citado no voto!

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

Em resultado, apurou-se, para o 2º trimestre de 2006, saldo de crédito passível de ressarcimento de R\$ 1.941.612,77.

Diante do apurado pela Fiscalização, a DRF de origem proferiu despacho decisório reconhecendo em parte o direito creditório no montante de R\$ 1.941.612,77, e homologando as compensações até o limite desse saldo.

Cientificada dessa decisão por via postal em 27/06/2011, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 11/07/2011.

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 nº 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 petitório 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 unânime 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.

Acerca da glosa efetuada em relação às receitas de mercado externo, acrescenta que tem direito ao ressarcimento ou compensação dos créditos de apurados, nos termos dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativamente aos custos vinculados às vendas de exportação. **A autoridade fiscal teria considerado que os créditos de importação seriam devidos, mas não poderiam ser vinculados às receitas de vendas ao mercado externo, mas sim à receita do mercado interno, o que implicaria em pedido de ressarcimento diverso, e não poderiam ser inseridos na mesma declaração. Não se discute o seu erro de preenchimento da declaração. O que não se admite é a total desconsideração do crédito efetivamente existente, em prejuízo injusto, ilegal e indevido da empresa, e, assim, tal crédito deve ser considerado e utilizado para compensação.**

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

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campinas (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão nº 05-39.503 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. LEGALIDADE.

A aplicação de multa e juros de mora decorrem de lei, não tendo a autoridade administrativa competência para afastá-los.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

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.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. BASE DE CÁLCULO. 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.

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 Cofins não cumulativa relativo a operações de exportação do 2º trimestre de 2006. 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 nº 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, nº. 2, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 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:

- Utilização de notas fiscais de vendas (CFOP 1917 e 2917) ao invés de notas fiscais de compra (CFOP 1111 e 2111) em relação valores discriminados como “entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou indústria”, razão pela qual desconsiderou aquelas notas de vendas, e considerou as de compra;
- Valores lançados como material de embalagem que se destinam ao transporte dos produtos acabados, os quais não são incorporados ao processo de industrialização.
- 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

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.

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, 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 nº 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 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:

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”.

Data emissão	nºNF	Fornecedor	CNPJ	Desc. material	BC COFINS	Rateio Fat.Export 66%
11/04/2006	3559	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	5.560,00	
18/04/2006	3586	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	5.560,00	
11/04/2006	10898	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/caixa	2.230,60	
10/04/2006	3552	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	2.570,40	
05/04/2006	3536	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00	
12/04/2006	3567	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00	
06/04/2006	3544	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	6.092,00	
17/04/2006	3579	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	3.046,00	
17/04/2006	3579	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	2.856,00	
18/04/2006	3585	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	6.092,00	
17/04/2006	3580	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	2.856,00	
17/04/2006	3580	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	3.046,00	
25/04/2006	3604	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00	
19/04/2006	3591	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00	

Data emissão	nºNF	Fornecedor	CNPJ	Desc. material	BC COFINS	Rateio Fat.Export 66%
24/04/2006	3600	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	2.856,00	
31/03/2006	10824	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	8.179,20	
11/04/2006	10898	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	2.556,00	
11/04/2006	10898	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	3.650,00	
19/04/2006	10962	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	8.179,20	
28/04/2006	11039	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	7.156,80	
29/04/2006	11050	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	8.690,40	
03/04/2006	687734	Cyklop do Brasil Embalagens SA	01.761.414/0001-04	Filme polietileno	571,20	
03/04/2006	687734	Cyklop do Brasil Embalagens SA	01.761.414/0001-04	Filme polietileno	8.840,00	
17/04/2006	7081	Múltiplas Com de Bem Ltda	65.854.226/0001-03	Filme polietileno	7.330,40	
20/04/2006	550	RC Sist.de Identificação Ltda	00.876.123/0001-90	Etiquetas ident.	1.040,63	
20/04/2006	549	RC Sist.de Identificação Ltda	00.876.123/0001-90	Etiquetas ident.	260,00	
ABRIL/2006					122.066,83	80.564,11

Data emissão	nºNF	Fornecedor	CNPJ	Desc. material	BC COFINS	Rateio Fat.Export 63%
12/05/2006	11146	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/caixa	1.115,30	
16/05/2006	11161	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/caixa	4.197,05	
27/04/2006	3623	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00	
12/05/2006	3673	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	6.092,00	
16/05/2006	3682	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00	
24/05/2006	3717	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	6.092,00	
29/05/2006	3736	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00	
31/05/2006	3743	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.560,00	
03/05/2006	11074	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	8.690,40	
12/05/2006	11145	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	7.358,40	
16/05/2006	11162	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	2.131,60	
17/05/2006	11173	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	8.264,40	
23/05/2006	11212	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	7.156,80	
03/05/2006	692490	Cyklop do Brasil Embalagens SA	01.761.414/0001-04	Filme polietileno	1.115,20	
03/05/2006	692490	Cyklop do Brasil Embalagens SA	01.761.414/0001-04	Filme polietileno	8.268,80	
17/05/2006	7112	Múltiplas Com de Bem Ltda	65.854.226/0001-03	Filme polietileno	167,30	
17/05/2006	7112	Múltiplas Com de Bem Ltda	65.854.226/0001-03	Filme polietileno	7.000,00	
MAIO/2006					90.345,25	56.917,51

Data emissão	nºNF	Fornecedor	CNPJ	Desc. material	BC COFINS	Rateio Fat.Export 51%
26/06/2006	3843	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	5.560,00	
19/06/2006	11404	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/caixa	7.924,50	
09/06/2006	3789	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00	
16/06/2006	3810	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00	
23/06/2006	3841	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.712,00	
20/06/2006	3826	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	6.092,00	
14/06/2006	11380	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	8.179,20	
16/06/2006	11392	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	8.409,60	
16/06/2006	11398	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	8.179,20	
22/06/2006	11423	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	8.690,40	
29/06/2006	11458	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	8.690,40	
02/06/2006	697998	Cyklop do Brasil Embalagens SA	01.761.414/0001-04	Filme polietileno	9.343,20	
19/06/2006	7143	Múltiplas Com de Bem Ltda	65.854.226/0001-03	Filme polietileno	7.277,20	
22/06/2006	182	Sader Com.de Formulários Ltda	01.093.249/0001-51	Etiquetas ident.	560,00	
JUNHO/2006					96.041,70	48.981,27

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 nº 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 (grifo 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 11.196, de 2005).

Por outro lado, as INs SRF nº 247/2002, artigo 66, e nº 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 nas fls. 85/99 do 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 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:

CONTRIBUINTE			FISCALIZAÇÃO		
ABRIL/2006	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação	ABRIL/2006	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação
Créd. a descontar Importação	12.421,08	24.111,51	Créd. a descontar Importação	36.532,59	0,00
MAIO/2006	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação	MAIO/2006	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação
Créd. a descontar Importação	7.429,33	12.649,93	Créd. a descontar Importação	20.079,26	0,00
JUNHO/2006	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação	JUNHO/2006	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação
Créd. a descontar Importação	45.228,63	47.074,69	Créd. a descontar Importação	92.303,32	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.

Da decisão recorrida:

42. Entendeu a Auditora-Fiscal que com relação à apuração dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, não foram consideradas as utilizações dos créditos a descontar de PIS/Pasep - Importação — Alíquota de 1,65% e COFINS Importação - Alíquota de 7,60%, vinculados à receita de exportação, pois feriam a legislação de regência; e assim sendo, promoveu a vinculação destes à receita do mercado interno.

(...)

51. Já o artigo 5º da Lei n.º 10.637 de 2002 e o artigo 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, instituidora da sistemática da não-cumulatividade para a Cofins abriram a possibilidade para o contribuinte que tivesse receitas de exportação de utilizar os créditos calculados conforme o artigo 3º para compensação com outros tributos ou, ainda, em caso de saldo remanescente, de pedir o ressarcimento em dinheiro, como se pode observar do artigo transcrito:

(...)

52. Note-se que, até aqui, só há que se falar em créditos decorrentes de compras no mercado interno.

53. Apenas com a edição da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, que previu a Cofins-importação e o PIS-importação, é que houve previsão também para desconto dessa contribuição paga na importação de bens e serviços dentro da sistemática da não-cumulatividade, nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, conforme artigo 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, abaixo transcrito:

(...)

62. Portanto, os créditos da contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação que não puderem ser descontados de débitos das respectivas contribuições, por excederem estes, somente serão passíveis de compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando as respectivas importações forem vinculadas a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência dessas contribuições, a partir do disciplinamento trazido pela Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005, e somente a partir desta data, não tendo o interessado lograr tal vinculação nas vendas efetuadas.

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 nº 10.833, de 2003. Portanto, correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

O inconformismo está fundamentado na Lei nº 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 nº 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 nºs 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 nº 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 combustíveis 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 nºs 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 nº 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 nºs 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 nº 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 nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não obstante, com o advento da norma inscrita no art. 17 da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do **art. 15 da Lei nº 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 nº 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 as imunidades das receitas de exportações 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 indústria", 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.

De toda forma, cumpre esclarecer que se tratou de mero ajuste de bases de cálculo dos créditos, com a exclusão das notas fiscais indevidamente consideradas, e inclusão das que seriam as notas corretas para a apuração, e não de simples glosa de valores da base de cálculo apenas por equívoco dos lançamentos nela considerados. Assim é que para cada mês do trimestre analisado, pode ter ocorrido redução ou majoração da respectiva base de cálculo originalmente considerada, conforme se pode verificar claramente no relatório fiscal.

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:

95. 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.

96. 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.

97. 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

98. 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:

99 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 desconconsideração 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 indispensáveis 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)