



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.900983/2013-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.818 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente KRATON POLYMERS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PETROQUIMICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. 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 chegar ao consumidor em perfeitas condições, 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 do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso, e na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para reconhecer o direito ao ressarcimento e ao creditamento dos custos com embalagem, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da análise do processo.

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 2011. O valor do crédito é de R\$ 366.619,29 no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito nº 11079.82516.251011.1.3.08-0566, transmitido eletronicamente em 25/10/2011.

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:

1- GLOSA 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".

...

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 o PIS/PASEP, não foram consideradas as utilizações dos créditos a descontar de PIS/PASEP Importação

- Alíquota de 1,65%, 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(ções) 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

consequente, 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.

Segue afirmando que 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 desproporcional [...] e irrazoada, portanto, ilegal, motivo pelo qual deve ser considerado 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 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 n.º 10.833/03 e n.º 10.637/02, bem como do artigo 15 da Lei n.º 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-calendario, 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 descon sideração 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.

Como decorrência da apreciação do processo pela DRJ foram lavradas as seguintes ementas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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: 01/04/2011 a 30/06/2011

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: 01/04/2011 a 30/06/2011

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 99) no qual aduz os seguintes tópicos.

Em sede de preliminar, alega que

(i) a decisão é nula por não haver apreciado matéria alegada em sede de defesa administrativa quanto aos insumos para linha de produção da empresa recorrente (item III.I do RV),

(ii) houve contradição no despacho decisório que não teria declarado a impossibilidade de obtenção de créditos decorrentes de PIS e de COFINS vinculados a receita de exportação, mas em seguida apontou a possibilidade de tais créditos com o advento da Lei 11.116/2005 (item III.II do RV),

(iii) a inadmissibilidade da presunção simples sem fundamentação em provas (item III.III do RV),

(iv) a não observação de princípios de direito administrativo pela auditoria fiscal (item III.IV do RV).

No mérito tece as seguintes alegações:

(i) eventual vício no preenchimento da DCOMP / DACON não passaria de um erro formal e poderia ser superado (item IV.II do RV),

(ii) a irregularidade da glosa operada com relação às receitas de mercado externo / interno (item IV.III do RV),

(iii) descreve o processo industrial por ela realizado, salientando a importância das embalagens (item IV.IV do RV),

(iv) da não utilização de créditos atinentes a insumos (item IV.V do RV),

(v) da irregularidade da glosa operação com relação às notas fiscais (item IV.VI do RV),

(vi) o princípio do não confisco no direito constitucional tributário (item IV.VIII do RV), e finalmente, e

(vi) ausência de dolo, culpa ou ilegalidade (item IV.VIII do RV)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo.

A invocação da inconstitucionalidade das normas jurídicas aplicadas pela Administração, por alegada violação ao princípio do não confisco no direito constitucional tributário (item IV.VIII do RV) não pode ser conhecido por força da Súmula CARF n. 02, de observância obrigatória por este Colegiado.

2. Preliminares

2.1. Preliminar de nulidade de decisão sob alegação de não haver apreciado matéria suscitada em sede de defesa administrativa quanto aos insumos para linha de produção da empresa recorrente (item III.I do RV),

A Recorrente afirma que o acórdão atacado é nulo em razão de não haver apreciado matéria suscitada em defesa administrativa quanto aos insumos para a linha de produção.

Todavia, analisando-se o processo é possível constatar que houve apreciação, mas que a conclusão adotada pela Administração Pública em relação aos insumos é no sentido de que os materiais de embalagem tratados no processo NÃO se subsumem ao conceito de insumos por se tratar de embalagem de transporte e não de apresentação, conforme a interpretação até então vigente.

Conclui-se que a matéria foi enfrentada, embora o resultado tenha sido contrário ao contribuinte.

2.2. Preliminar de nulidade de decisão sob alegação de que houve contradição no despacho decisório que não teria declarado a impossibilidade de obtenção de créditos decorrentes de PIS e de COFINS vinculados a receita de exportação, mas em seguida apontou a possibilidade de obtenção de tais créditos com o advento da Lei 11.116/2005 (item III.II do RV),

Este tópico recursal é o mesmo apresentado quando da Manifestação de Inconformidade, não cabendo ao CARF apreciar eventuais vícios no despacho decisório mas tão somente analisar os aspectos do Acórdão proferido pela DRJ.

Assim, por tratar de alegada contradição existente na Manifestação de Inconformidade, é de se afastar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

2.3. Preliminar de nulidade de decisão sob alegação de que houve presunção simples sem fundamentação em provas (item III.III do RV),

A Recorrente alega que houve uma simples presunção de que os produtos cujos créditos foram glosados prestam-se ao transporte do produto acabado e não como embalagens de transporte.

Todavia, como bem salientado na decisão atacada, não houve a simples presunção alegada, pois ocorreu fiscalização no local e motivação da glosa.

Com efeito, da leitura do relatório de informação fiscal e do despacho decisório não se confirma a inferência defendida pela contribuinte de que a autoridade fiscal teria efetuado a glosa do material de embalagem por ter presumido que tais bens, por serem fornecidos por empresas que tem por objeto social a confecção de embalagens para transporte seriam obrigatoriamente utilizados apenas no transporte de mercadoria stricto sensu, e isso sem se manifestar sobre seu processo industrial.

Na verdade, consta do mencionado relatório que a autoridade fiscal, além de analisar os vários documentos apresentados, adotou vários procedimentos, inclusive visitou o estabelecimento, razão pela qual não se pode afirmar que lançou mão de mera presunção simples, desprovida de provas.

Por outro lado, concretamente, a autoridade fiscal, explicitou a motivação para a glosa, e apontou os itens que entendeu não serem passíveis de gerar créditos no regime de não-cumulatividade. Em face dessa decisão, está garantido o direito de defesa da contribuinte, mediante interposição de manifestação de inconformidade, acompanhada das provas em sentido contrário que possua. (e-fls. 79)

Ademais, como bem salientado na decisão atacada, trata-se de pleito por meio da qual a Contribuinte requer créditos sobre algo que alega ser insumo que se subsume às hipóteses

legais, razão suficiente para que recaia sobre ela o ônus de demonstrar os fatos que comprovam o seu direito.

Nesse ponto, lembre-se que a entrega da declaração de compensação – instrumento que a partir da edição da MP nº 66, de 2002, passou a integrar a própria essência do instituto da compensação –, não prescinde da necessidade de que o credor da Fazenda Pública possa comprovar a liquidez e certeza do direito de crédito, nos termos do art. 170, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN). Portanto, ao contrário do que defende, a interessada, em sede de procedimento de compensação, o ônus de comprovação do direito de crédito aproveitado recai sobre o contribuinte. (e-fls. 79)

Desta forma, admite-se que não houve a simples presunção alegada pela Recorrente, razão pela qual é de se afastar a preliminar.

2.4. Preliminar de nulidade da decisão sob alegação de não observância de princípios de direito administrativo pela auditoria fiscal (item III.IV do RV).

A Recorrente sustenta que a atuação estatal foi ilegal e inconstitucional, por macular os princípios que norteiam a atuação da administração pública, especialmente o despacho decisório, concluindo:

“Desta forma, todos os atos administrativos praticados pelo FISCO estão eivados de vício, devendo ser anulados pela não observância dos Princípios e Garantias Fundamentais do contribuinte.”

Esta preliminar também deve ser afastada, primeiro por se relacionar ao Despacho Decisório, sendo que o Recurso Voluntário deve atacar o acórdão proferido pela DRJ, segundo porque da narrativa não foi possível identificar uma mácula específica que possa ser analisada e terceiro porque como já mencionado no capítulo da admissibilidade, este Colegiado não pode analisar as normas jurídicas sob a ótica da inconstitucionalidade, eis que não possui esta competência.

3. Mérito

3.1. Alegação de irregularidade da glosa operada com relação às receitas de mercado externo / interno (item IV.III do RV) e Alegação de que eventual vício no preenchimento da DCOMP / DACON não passaria de um erro formal e poderia ser superado (item IV.II do RV).

A Recorrente sustenta que houve irregularidade na glosa com relação às receitas de mercado externo e interno.

Em relação aos créditos da contribuição para o PIS/PASEP a fiscalização desconsiderou a utilização dos créditos a descontar de PIS/PASEP importação, vinculando-os a receita no mercado interno, conforme Relatório de Informação Fiscal de e-fls. 64.

Relativo a apuração dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP, não foram consideradas as utilizações dos créditos a descontar de PIS/PASEP importação – alíquota de 1,65%, 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 n. 10637/2002, e o §1º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003, 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. 10.865/2004, 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. 10.637, de 2002, e a n. 10833 de 2003, e o art. 15 da lei n. n. 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. n. 11.116 de 2005 os créditos apurados em razão do art 15 da lei 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. 11.116, de 2005.”

Já em sua Manifestação de Inconformidade (e-fls. 05) a Recorrente apontou que teria havido uma contradição no próprio despacho, uma vez que a própria fiscalização teria afirmado que com a edição da Lei n. 11.116/2005 seria possível que os créditos de importados e vinculados a receitas de exportação são passíveis de compensação, salientando que os créditos objeto do referido despacho são posteriores a 2005, razão pela qual entende que os deveriam ser válidos.

A questão foi assim decidida pela DRJ:

PIS SOBRE IMPORTAÇÃO VINCULADA À RECEITA DE EXPORTAÇÃO

Sobre a “glosa” da utilização dos créditos de “PIS Importação” vinculados à receita de exportação, cabe esclarecer que não houve glosa sobre a apuração da quantidade de créditos de PIS Importação a que a contribuinte tem direito e sim sobre a utilização que a contribuinte fez desses créditos.

Nesse aspecto, quanto à utilização com vistas a ressarcimento dos créditos da importação vinculados à receita de exportação, faz-se necessário esclarecer inicialmente que a regra geral da sistemática de apuração do PIS e da COFINS no regime da não cumulatividade, conforme o artigo 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dá ao contribuinte a possibilidade de descontar, dos valores devidos da contribuição, créditos relativos a essa mesma contribuição paga em operações anteriores. Importante notar que o § 3º desse mencionado artigo restringe o direito ao cálculo dos créditos apenas sobre os insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, conforme se acompanha na transcrição:

(...)

Já o artigo 5º da Lei nº 10.637 de 2002 e o artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003, abriram a possibilidade para o contribuinte que tivesse receitas de exportação de utilizar os créditos calculados conforme o artigo 3º dessas leis 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:

(...)

Note-se que, até aqui, só há que se falar em créditos decorrentes de compras no mercado interno. Apenas com a edição da Lei nº 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 das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, conforme artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, abaixo transcrito:

(...)

Repare-se, todavia, que a Lei nº 10.865, de 2004, não alterou o parágrafo 1º do artigo 5º da Lei nº 10.637 de 2002 e o parágrafo 1º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003 e, assim sendo, a possibilidade de utilização de créditos para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro ficou restrita aos créditos calculados sobre as aquisições no mercado interno, quando vinculados a receitas de exportação.

Assim, não estendia a possibilidade de compensação ou ressarcimento dos créditos apurados nos termos do artigo 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, também aos créditos de PIS-Importação e Cofins-Importação apurados nos termos do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, por pura falta de previsão legal.

Em relação ao crédito referente à COFINS-Importação e ao PIS-Importação, cabe esclarecer, ainda, que a Medida Provisória nº 206, de 6 de agosto de 2004 (publicada no DOU de 09 de agosto de 2004), convertida na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, tratou os créditos vinculados às operações de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, nos seguintes termos:

(...)

Esclarece-se ainda que o art. 17, acima transcrito, correspondia ao art. 1º da Medida Provisória nº 206, de 2004, e, de acordo com o art. 17, III, desse mesmo diplom legal, entrou em vigor e produziu efeitos a partir da data de sua publicação, isto é, 09 de agosto de 2004.

Posteriormente a Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, publicada no DOU de 19.05.2005, tratou da utilização destes créditos nos seguintes termos:

(...)

Nesse sentido, o conjunto normativo então apresentado autoriza o ressarcimento e a compensação de créditos da não cumulatividade das contribuições vinculados a receitas de exportação tanto no caso de aquisições no mercado interno, por força do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, quanto no caso das importações, por força do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, combinado com o inciso I do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o inciso I do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Isso porque o inciso I do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso I do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, expressamente enunciam que as contribuições não incidirão em operações de exportação para o exterior, o que, inclusive, se mostra bastante acertado, visto que as imunidades são hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas.

Assim, por fim, entendo que a autorização para ressarcimento e compensação prevista na Lei nº 11.116, de 2005, alcança os créditos apurados sobre importações vinculadas a receitas de exportação por força do art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, que contempla a hipótese de não incidência das contribuições, na qual se encaixa a exportação para o exterior, por expressa previsão legal.

Entretanto, a Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, em seu artigo 27, tratou as receitas resultantes das operações de exportação (tratadas no **inciso I**) de modo diferente das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (tratadas no **inciso II**):

(...)

Então, pela leitura da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, de acordo com o § 3º do artigo 27, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a COFINS Importação, apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, poderão ser objeto

de ressarcimento se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência (inciso II), excluindo-se as receitas resultantes das operações de exportação (inciso I).

No caso dos autos, como visto, os valores de PIS pago sobre importações vinculados a operações de exportações compunham o saldo de crédito que a contribuinte utilizou para ressarcimento/compensação. Como visto, conforme a Instrução Normativa RFB n.º 900, de 2008, tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou de compensação, mas apenas de desconto da contribuição apurada nos termos dos artigos 2º e 3º das Leis n.º 10.637 de 2002 e n.º 10.833, de 2003.

Portanto, a glosa efetuada pela autoridade fiscal deve ser mantida.

Todavia, adoto entendimento diverso para admitir que os créditos do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, 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, o que faço com arrimo no voto proferido pelo Ilustríssimo Conselheiro Vinícius Guimarães no processo 16366.000702/2009, que gerou o Acórdão n. 3003-000.462 proferido em 15 de agosto de 2019, cujo fragmento do voto condutor segue abaixo transcrito.

“O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento desta Turma.

O presente litígio restringe-se à análise da possibilidade de ressarcimento do PIS/PASEP e COFINS apurados na importação (PIS/COFINS-Importação) vinculados a vendas efetuadas para o exterior. Há, também, a questão de saber se os referidos créditos poderiam ser atualizados pela taxa SELIC.

No entender da fiscalização e do colegiado de primeira instância, os créditos de PIS/COFINS-Importação vinculados à exportação não são passíveis de ressarcimento, uma vez que não haveria previsão legal para tanto.

A recorrente, como visto, refuta o entendimento firmado no despacho decisório e confirmado pela decisão recorrida, assinalando que, na exportação, tanto os créditos de insumos adquiridos no mercado interno como aqueles adquiridos no mercado externo são passíveis de ressarcimento, invocando, para tanto, o art. 5º, inc. I da Lei n.º 10.637/02 (PIS) e o art. 6º, inc. I da Lei n.º 10.833/03 (COFINS).

No tocante à possibilidade de creditamento do PIS/COFINS-Importação, importa, antes de tudo, procedermos a uma concisa análise do arcabouço normativo que tem regulado a matéria nos últimos anos.

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:

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 não há supedâneo legal para a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS-Importação vinculados a vendas ao exterior. Segundo o aresto recorrido, o art. 5º, inc. I da Lei n.º 10.637/02 (PIS) e o art. 6º, inc. I da Lei n.º 10.833/03 (COFINS), apenas autorizam, no contexto das receitas de exportação, o creditamento dos insumos adquiridos no **mercado interno**, não tendo tal restrição sido alterada com o advento do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004.

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 n.º 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 n.º 10.865/2004) - vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (art. 17 da Lei n.º 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 n.º 33, de 2001)*

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

Tal norma constitucional foi reproduzida pelo art. 5º da Lei n.º 10.637/2002, e o art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, que determinam **a não incidência**, respectivamente, do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de exportação:

Lei n.º 10.833/2003

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Lei n.º. 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 constitucional e legal, 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. Tal entendimento, vale dizer, não destoa da doutrina clássica que cuida das categorias de imunidade e não-incidência.

Nesse contexto, lembre-se o ensinamento de Ruy Barbosa Nogueira, o qual enuncia a incidência como a ocorrência do fato gerador.¹ A não-incidência, por sua vez, seria o

inverso da incidência, isto é, “o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência”.² Para ele, a isenção representaria a dispensa de tributo devido, por disposição de lei, e a imunidade constituiria uma forma de **não-incidência constitucionalmente estabelecida**, suprimindo-se a competência impositiva para tributação de determinadas pessoas e fatos.³ Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, a isenção estaria inscrita no campo da incidência, restringindo o campo desta. A imunidade, por outro lado, como limitação constitucional do poder de tributar, representaria uma barreira para o alargamento indefinido do campo de incidência:

“Por sua vez, o campo da incidência poderá ser ampliado pelo legislador ordinário competente, de modo a abranger mais fatos do campo da não-incidência. Mas este nunca poderá transpor a barreira da imunidade, porque o legislador ordinário não tem competência para imunizar; ao contrário, lhe é proibido invadir o campo da imunidade porque este é reservado ao poder constituinte; a imunidade é categoria constitucional, é precisamente limitação de competência, mais genericamente, é exclusão do próprio poder de tributar”.⁴

Sacha Calmon, por sua vez, diverge de Barbosa Nogueira ao assinalar que a isenção não é dispensa de tributo devido e sim hipótese de não-incidência legalmente qualificada, representando fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária.⁵ A imunidade é definida por Sacha Calmon como **não-incidência constitucionalmente qualificada**⁶ – aqui há concordância com a posição de Ruy Barbosa Nogueira.

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 n.º 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.

Diante do exposto, entendo que é aplicável às operações de exportação a disciplina do art. 17 da Lei n.º 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 n.º 11.116, de 2005.

No tocante à atualização, pela SELIC, dos referidos créditos, entendo correta a decisão de piso, cujos fundamentos transcritos abaixo adoto como razões de decidir:

A interessada reclamou da necessidade da incidência da taxa Selic sobre eventuais valores a serem a ela ressarcidos. Quanto a isso, também, entende-se que não assiste razão à interessada.

Conforme relatado, trata-se o pleito em tela de ressarcimento de crédito da COFINS com incidência não cumulativa, que ao final do 3º trimestre de 2008 não foi utilizado na dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, nos termos do art. 6º, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, abaixo transcrito:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - 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.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. (Grifou-se)

Não obstante o artigo 66 da Lei n.º 8.383, de 1991, e a Lei n.º 9.250, de 1995, no caput e no § 4º do artigo 39, autorizarem a compensação ou a restituição,

corrigida monetariamente com base na variação da Ufir ou a incidência de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, de pagamentos indevidos ou a maior de tributos, ressalte-se que não trazem a mesma determinação com relação ao ressarcimento de créditos.

É que ressarcimento e restituição não se confundem. Embora, no que tange a possibilidade de utilização destes créditos na compensação, não se diferenciem, ressarcimento e restituição são institutos distintos, porquanto o primeiro é decorrente do confronto débito e crédito, resultando em saldo credor, ao passo que a restituição, ou repetição de indébito, é a devolução ao contribuinte que tenha suportado ônus do tributo ou contribuição pagos indevidamente ou em valor maior que o devido, ou seja, de receita tributária que ingressou indevidamente nos cofres públicos.

No caso da restituição/repetição de indébito, a devolução das importâncias assenta-se na preexistência de pagamento indevido, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o enriquecimento ilícito. A propósito cabe lembrar que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 165, ao tratar de pagamento indevido, assim dispôs:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o

devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

Não se identifica nenhuma das circunstâncias acima relativamente ao caso em tela, já que no caso de ressarcimento de créditos da não-cumulatividade, o tributo “cobrado” (usando-se a mesma terminologia do inciso II do § 3º do art. 153 da CF/88) da interessada era devido, isto é, foi lícitamente “cobrado” pela União no exercício de sua competência para instituir e exigir o tributo. Portanto, não se configura indébito tributário

A devolução das quantias decorre única e exclusivamente da operacionalização do princípio da não-cumulatividade do imposto a que se refere o inciso II do § 3º, do artigo 153 da Constituição Federal e o art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Esse princípio confere ao contribuinte o direito de crédito do imposto relativo a produtos entrados em seu estabelecimento, para ser compensado com o que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período de apuração.

Em resumo, no ressarcimento de crédito da COFINS não cumulativa, para fins de utilização na compensação de débitos fiscais, a empresa, ao incorrer em custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, mediante operações tributadas, “paga” (terminologia do art. 49 do CTN) o imposto exatamente como determina a lei. O que existe posteriormente é a devolução, mediante requerimento, depois de encerrado o trimestre de apuração, do saldo credor escritural da COFINS que o contribuinte não pôde compensar com a COFINS a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno. Não há pagamento indevido, na forma em que prescrito no art. 165 do CTN.

Coaduna-se com o exposto a determinação contida no artigo 13, da Lei n.º 10.833/2003, ao assim determinar:

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

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF n.º 460, de 18 de outubro de 2004 é taxativa ao dizer, no § 5º do artigo 51, que:

“Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos”.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF/CARF) já consolidou o entendimento sobre a matéria, expresso, dentre outros, pelo Acórdão no 9303001.723, cuja ementa, transcreve-se a seguir:

“RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS e COFINS NÃO CUMULATIVOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Ressarcimento de crédito tem natureza jurídica distinta da de restituição de indébito, e, por conseguinte, a ele não se aplica a atualização monetária taxa Selic autorizada legalmente, apenas para as hipóteses de constituição de crédito ou repetição de indébito.”.

Como se vê, não há amparo legal para a pretensão da defendente em caracterizar a não compensação integral dos créditos com os débitos no período de apuração da COFINS como pagamento a maior que o devido. Referido saldo, decorrente do excesso de créditos em relação aos débitos, nada mais é do que o resultado da aplicação do princípio da não-cumulatividade, o que não permite confundir a sua natureza de crédito escritural com pagamento indevido.(grifei)

Além dos argumentos transcritos, há que se lembrar que o art. 16 da Lei n.º 11.116/2005, acima transcrito, prevê, em seu art. inciso II, que ao pedido de ressarcimento atinente ao saldo credor do PIS/COFINS, inclusive no caso do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, deve ser observada a legislação específica aplicável à matéria.

Tal legislação específica, aplicável ao ressarcimento, compreende, além das normas gerais enunciadas nos arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96, aquelas outras trazidas nos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833/2003, os quais estabelecem a não incidência da correção monetária ou dos juros no ressarcimento do PIS/COFINS.

Assim, sintetizando os fundamentos do presente voto, entendo que não há incidência de juros ou de atualização monetária nos ressarcimentos de PIS/COFINS-Importação por (i) ausência de previsão legal e (ii) por se aplicar, ao ressarcimento, aquelas normas enunciadas no artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833/2003, por força do disposto no art. 16, inciso II da Lei n.º 11.116/2005.

Conclusão

Diante de todas as considerações acima expostas, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a possibilidade de ressarcimento do direito creditório de PIS/COFINS relativos à importação de bens e de serviços vinculados às operações de exportação.

(assinado digitalmente)”

Firme neste entendimento, adoto o supratranscrito voto do Ilustríssimo Conselheiro Vinícius Guimarães, para reconhecer a possibilidade de ressarcimento do direito creditório de PIS/COFINS relativos à importação de bens e serviços vinculados às operações de exportação.

3.2. Aplicação do atual conceito de insumos às embalagens por ela utilizadas, descrição do processo industrial por ela realizado, (item IV.IV do RV),

3.2.1. Conceito de Insumos

A Recorrente discute se os custos com material de embalagem integra ou não geram ou não créditos de PIS e Cofins na sistemática não cumulativa.

A decisão da DRJ, ora atacada, foi redigida levando em consideração o artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, onde decidiu que 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.

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

”CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.”

Assim, consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Assim, atualmente o conceito de insumo diz respeito à essencialidade e relevância do bem para o processo produtivo.

3.2.2. Materiais de embalagem utilizados pela Recorrente

A Recorrente argumenta que as embalagens são custos indispensáveis à produção da Recorrente, enquadrando-se no conceito de insumos de que tratam as leis 10.637/02 e 10.833/03.

A Recorrente demonstrou como funciona o acondicionamento dos bens que produz, quais sejam POLÍMEROS TERMOPLÁSTICOS.

A partir das e-fls. 122 há minuciosa explicação de como cada um dos materiais é utilizado como embalagem

Os **sacos de papel paletizados** são sacos que contém os produtos, mas que são acondicionados em um **pallet de madeira**, e posteriormente embalados em **filme de polietileno**, sendo que foi demonstrada a imprescindibilidade tanto do pallet, para que sejam transportados os sacos de papel, como o filme de polietileno.

Os **big bags** com bolsas e paletizados são compostos pelos big bags, pallets de madeira com moldura lateral, folhas de papelão que são inseridas nas bolsas laterais para dar estabilidade e formato.

As caixas de papelão de 544 a 600kg são acondicionadas sobre pallets de madeira e amarradas com cintas plásticas de arqueamento, para dar estabilidade.

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 3302-005.548. 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 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. Salienta-se 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, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas: (Vigência)

[...]

§ 3o Para os efeitos deste artigo, aplicam-se 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."

Este mesmo raciocínio também foi utilizado no acórdão 3302-006.737, proferido por este Colegiado em 27 de março de 2019, também de relatoria deste Conselheiro, unânime no que diz respeito a este ponto.

Assim, conclusivamente, é de se dar provimento ao presente Recurso Voluntário para reconhecer que 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 chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Assim, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre os pallets, big bags, caixas de papelão, folhas de papelão, filmes de polietileno e fitas plásticas.

3.3. Alegação da não utilização de créditos atinentes a insumos (item IV.V do RV),

Neste tópico a Recorrente insurge-se contra o fato de haverem sido revertidas as glosas referentes àquilo que ela defende ser insumo da espécie “material de embalagem”, mas que a fiscalização entende ser custos que não se caracterizam como insumos, sob o raciocínio de que são aplicados aos produtos prontos, após o processo produtivo.

Este capítulo recursal já se encontra decidido quando da análise dos materiais de embalagem como insumos.

3.4. Alegação da irregularidade da glosa da operação com relação às notas fiscais (item IV.VI do RV),

A controvérsia em relação a este ponto reside no fato de que a auditoria apontou que os bens utilizados como insumos foram adquiridos com nota fiscal com CFOP n. 1917 e 2917, referente a “entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial”, quando o correto seria o CFOP “compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial”.

Assim foi redigido o Acórdão em discussão:

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS – NOTAS FISCAIS DE COMPRAS EM
CONSIGNAÇÃO

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*”).

Lei nº 10.637/2002:

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

...

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

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.

Dessa forma, deve ser mantido o ajuste efetuado.

A Recorrente, por sua vez, alega que a fiscalização glosou todos os créditos decorrentes de tal operação, verbis:

118. 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. (e-fls. 139)

Analisando a Glosa Fiscal constante no Relatório de Informação Fiscal de e-fls. 62 é possível constatar que não houve glosa em razão da diferença da CFOP, mas tão somente o ajuste.

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":

Desta forma, mostra-se correto o acórdão Recorrido que confirmou a correção dos ajustes realizados nas bases de cálculo dos créditos em razão da diferença entre os CFOP declarados.

3.5. Alegação de ausência de dolo, culpa ou ilegalidade (item IV.VIII do RV)

A Recorrente sustenta que não houve dolo, culpa ou qualquer irregularidade, e que tais fatos devem ser levados em consideração para a não aplicação de sanção pecuniária que, no seu entendimento, foge ao interesse público, pretendendo a não aplicação de qualquer multa e juros.

O Acórdão recorrido discorre sobre este argumento, demonstrando que a multa e os juros são consequências legalmente previstas diante da constatação da ocorrência de fatos, e que foge à competência da Administração decidir pela sua aplicação ou não.

O entendimento da DRJ não merece qualquer reparos, eis que não cabe à administração adentrar no justiça das normas jurídicas, mas tão somente aplica-las.

Conclusivamente, é de se conhecer parcialmente o Recurso, eis que houve pedido de apreciação da inconstitucionalidade de norma jurídica em vigor, e na parte conhecida dar provimento parcial para reconhecer o direito ao ressarcimento dos créditos.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad.