



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.931975/2011-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-002.166 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2014
Matéria Ressarcimento - Cofins
Recorrente COPESUL CIA. PETROQUÍMICA DO SUL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

INSUMO. SIGNIFICADO E ALCANCE NO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA DA COFINS.

No regime de incidência não cumulativa da Cofins, insumo de produção compreende as matérias-primas, o material de embalagem, os produtos intermediários e os serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços que entram na composição dos custos de produção de forma indireta (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

DESPESAS OPERACIONAIS. COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS EM NAVIO PARA O TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, não gera direito a créditos da Cofins não cumulativa as despesas operacionais com combustíveis utilizados no abastecimento de navio utilizado no transporte de produtos acabados.

DESPESAS OPERACIONAIS. FRETES NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E DISTRIBUIDOR. PROPRIÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, não gera direito a créditos da Cofins não cumulativa as despesas operacionais com fretes no transporte de produtos acabados entre o estabelecimento industrial e o distribuidor.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é admissível o direito à apropriação de créditos da Cofins não cumulativa sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado se

não foi comprovado pelo contribuinte que os bens depreciados foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, ou utilizados nas atividades da empresa, no caso de edificações e benfeitorias, e que foram adquiridos a partir de 1/4/2004.

APURAÇÃO. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. UTILIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. DEDUÇÃO. PRECEDÊNCIA.

No Sistema Não Cumulativo de Apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, o valor dos créditos apurados, independentemente da qualificação da receita a que estejam vinculados e do fato de tratarem-se de gastos incorridos em aquisições no mercado interno ou externo, devem ser prioritariamente utilizados na dedução do valor das Contribuições a recolher para, depois, havendo saldo credor remanescente, ser objeto de pedido de compensação ou ressarcimento em dinheiro.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE QUESTÃO FÁTICA A SER ESCLARECIDA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

É prescindível a realização de diligência quando acervo documental colacionado aos autos é suficiente para a compreensão do processo produtivo da recorrente e da função de cada insumo no referido processo e inexistente questão de natureza fático-probatória a ser dirimida.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em **(i)** restabelecer o direito de crédito em relação aos valores gastos para o tratamento da água e **(ii)** manter a glosa parcial do frete da matéria-prima entre estabelecimentos. Vencido o Conselheiro José Paulo Puiatti, que negava o direito de créditos para os dois itens. Também por maioria de votos, em **(i)** restabelecer o direito de crédito nos gastos com serviços de transmissão de energia elétrica e **(ii)** reconhecer o direito de ressarcimento do valor correspondente aos créditos decorrentes de operações de importação. Vencidos os Conselheiros José Paulo Puiatti e José Fernandes do Nascimento, Relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa. Pelo voto de qualidade, em manter a glosa integral dos créditos correspondentes às despesas com frete no transporte de produtos acabados, vencidos os Conselheiros Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Fábiana Regina Freitas e Adriana Oliveira e Ribeiro. Por unanimidade de votos, foram mantidas **(i)** a glosa integral dos valores das despesas com serviços de administração de navio, **(ii)** os valores dos encargos de depreciação especificados no voto; **(iii)** a glosa parcial dos valores dos créditos sobre os gastos com frete no transporte de produtos de terceiros e **(iv)** restabelecidos os demais créditos discutidos nos autos.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Redator

(assinatura digital)

José Fernandes do Nascimento - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Paulo Puiatti, Fábiana Regina Freitas e Adriana Oliveira e Ribeiro. As Conselheiras Nanci Gama e Andréa Medrado Darzé declararam-se impedidas.

Relatório

Trata-se de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de nº 42252.18716.291008.1.1.09-0827 (fls. 4/8), em que informado crédito da Cofins-Exportação do 3º trimestre de 2008, no valor total de R\$ 20.660.123,24, que teve a seguinte utilização: a) R\$ 5.740.551,55, para dedução do débito da Cofins a pagar do mês de julho de 2008; b) R\$ 8.965.555,49, para compensação dos débitos informados nas DComp de nºs 07876.67073.110908.1.3.09-4733, 12773.52917.100908.1.3.09-2880, e 28359.16012.291008.1.3.09-3469; e c) R\$ 5.954.016,20, para ressarcimento em dinheiro do saldo de crédito remanescente do trimestre, conforme Demonstrativos de fls. 6 e 29.

Por meio do Despacho Decisório e Detalhamento da Compensação (fls. 2 e 139), verifica-se que, por inexistência do valor do crédito informado, foi integralmente indeferido o pedido de ressarcimento e não homologadas todas as compensações declaradas.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 23/74, na comparação dos créditos pleiteados/utilizados nos PER/DComp com os valores informados nos respectivos Dacon, a fiscalização apurou as seguintes inconsistências (fls. 30/31): a) créditos relativos ao pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins - Importação (fls. 59/63), não passível de ressarcimento, indevidamente apropriados como créditos vinculados à receita de exportação; e b) créditos já descontados da Contribuição devida no mês agosto de 2008 que tiveram a devolução pleiteada em duplicidade, por meio dos referidos PER/Dcomp.

Além dessas irregularidades, no referido Termo de Verificação Fiscal, relativamente ao 3º trimestre de 2008, a fiscalização apresentou os motivos da glosa dos créditos relativos a: a) parte ou totalidade das aquisições dos bens relacionados no Anexo I - Planilha de verificação das aquisições apropriadas com Insumos e no Anexo II - Planilha de Insumos Glosados (fls. 78/79) que não atendem, total ou parcialmente, o conceito de insumos geradores de crédito, pelas razões mencionadas na Tabela de fls. 36/42; b) totalidade da prestação dos serviços que não atendem o conceito de insumos geradores de crédito, relacionados na Tabela de fl. 44; c) despesas com prestação de serviços de transmissão de energia elétrica, discriminadas na Tabela de fl. 46; d) despesas de armazenagem e fretes não passíveis de gerar crédito, relacionados nas Tabelas de fl. 49; e) despesas com encargos da depreciação não geradoras de crédito, especificadas na Tabela de fl. 55; e f) ajustes positivos de crédito, decorrente de créditos requeridos de forma extemporânea, explicitados na Tabela de fl. 57. No final, a fiscalização concluiu o seguinte:

Portanto, a recomposição dos dados apresentados no Dacon do contribuinte, inclusive alterações quanto a valores do crédito utilizado para dedução da contribuição devida, tornam-se estritamente necessária, posto que, os créditos apurados com base no art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 antes de estarem passíveis a serem compensados ou ressarcidos, devem, prioritariamente, ser utilizados na dedução de débitos da respectiva contribuição.

Os créditos de PIS e COFINS não cumulativo – Exportação passível de utilização relativo ao 3º trimestre de 2008, apurados pela autoridade fiscal, encontram-se demonstrados nas linhas totalizadoras da coluna Saldo de Crédito Deferido da planilha abaixo [fl. 74]. Sendo que os saldos de crédito pleiteados pelo contribuinte (Saldo de Crédito Pleiteado refere-se ao Saldo de Crédito Passível de Ressarcimento + Parcela de Crédito Utilizada Declaração de compensação) foram ajustados, tendo em vista : a) glosas e alterações efetivadas nas Fichas 6A, 16A, do DICON (crédito apurado); b) aumento do valor utilizado na dedução da contribuição devida e c) glosas de créditos decorrentes de PIS e Cofins-Importação vinculados à receita de exportação, na composição do crédito objeto do pedido de ressarcimento .

Quanto à glosa relacionada a créditos decorrentes de PIS e Cofins-Importação vinculados à receita de exportação, por falta de amparo legal não há como estender a possibilidade de ressarcimento dos créditos apurados com base no art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 , aos créditos de PIS e Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, sendo portanto, este crédito não passível de ressarcimento no âmbito dos pedidos de ressarcimento, ora aqui analisados.

Além das glosas decorrentes da recomposição das Fichas do DICON , “RECOMPOSIÇÃO DO DICON_COFINS_3º Trim 2008” e “RECOMPOSIÇÃO DO DICON_PIS_3º Trim 2008”, ocorreu um ajuste (glosa de crédito) decorrente da comparação dos créditos pleiteados em Pedidos de Ressarcimento com os valores informados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DICON. Foi identificado na análise do Per/Dcomp 42252.18716.291008.1.1.09-0827 (Pedido de ressarcimento de Cofins referente ao 3º trim/2008) que o contribuinte não deduziu, do saldo de crédito apurado como passível de ressarcimento no mês de agosto, a parcela, R\$ 5.882.845,95, que utilizou para deduzir a Cofins apurada dentro no próprio mês de Agosto/2008, ...

[...]

*Portanto, o contribuinte ao não abater o crédito utilizado para deduzir o Cofins apurado no mês de agosto, no detalhamento de crédito dos Pedidos de Ressarcimento, utilizou o mesmo crédito duas vezes, ou seja, **solicitou indevidamente, R\$ 5.882.845,95, mediante Per/Dcomp 42252.18716.291008.1.1.09-0827, um crédito de Cofins já utilizado na apuração do tributo devido no mês, conforme pode ser constatado nas fichas 13A e 23A do DICON de agosto/2008.***

Inconformada, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 140/213, que foi resumida no relatório encartado no acórdão recorrido, com os seguintes termos:

A contribuinte contesta as seguintes glosas, em síntese:

1. Créditos pela aquisição de bens e serviços utilizados como insumos;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 25/11/2014 por

RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 19/12/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Explica a contribuinte que atua na produção e comercialização de matérias-primas para a cadeia petroquímica, os chamados petroquímicos básicos. Alega, inicialmente, que a Instrução Normativa nº. 404/2004 valeuse dos mesmos critérios traçados pela legislação do IPI para conceituar o que é “insumo” no regime não cumulativo, o que pretende ver afastado, posto que entende que se deve analisar a essencialidade do bem ou serviço no processo produtivo, e que à luz das doutrinas e julgados (dos quais colaciona excertos aos autos para sustentar sua tese) e atendendo unicamente às diretrizes traçadas na Lei nº. 10.833/2003, os bens e serviços alvo das glosas ensejam direito ao crédito, já que são essenciais ao processo produtivo, caracterizando-se como custos de produção.

Aduz que valeuse das informações contidas no Parecer Técnico 20465301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (doc. 4), elaborado por técnicos e engenheiros integrantes do referido Instituto, a partir de visitas à unidade fabril da antiga Copesul, com a verificação dos processos produtivos ali desenvolvidos e da aplicação dos bens sobre estes.

Protesta pela realização de diligência fiscal, nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº. 70.235/72, para que auditor estranho ao feito constate que todos os bens e serviços alvos de glosas satisfazem os requisitos alçados pela legislação para fins de creditamento.

1.1. Dos Bens Utilizados como Insumos no Processo Produtivo:

Explica o processo onde se inserem os insumos utilizados no processo produtivo da Água Clarificada, Água desmineralizada e da Água Potável, cujas aquisições foram glosados pela fiscalização. Abaixo, segue um breve resumo desses produtos e sua utilização:

- **Sulfato de Alumínio Férrico Líquido e Cloro Líquido:** produtos consumidos na unidade de “Utilidades, atuando como agentes coagulantes e oxidantes no tratamento da água;
- **Hidróxido de cálcio:** produto adicionado à “Água Clarificada”, para correção do pH na saída dos clarificadores;
- **Ácido Sulfúrico:** utilizado para desmineralizar a água;
- **Sulfato de Alumínio:** a água procedente da etapa anterior entra na peneira molecular onde irá ocorrer a troca iônica, a qual contém este produto;
- **Carvão Ativado:** utilizado no processo de osmose reversa;
- **Kuriverter EC – 702:** produto químico que reage como o cloro, formando um composto no processo de desmineralização da água;

A seguir, os produtos utilizados na produção de energia térmica, na forma de vapor, como força motriz de equipamentos e maquinários:

- Kurita OXA 101 e Kurita OXM 201: utilizados para manutenção das caldeiras utilizadas para produzir o vapor;

Alega que, em muitas fases do processo produtivo, utiliza a energia térmica em forma de vapor, como força motriz de equipamentos e maquinários, motivo pelo qual é fundamental a qualidade deste; que o controle da qualidade é obtido através do controle químico da água de alimentação das caldeiras nas quais é produzido o vapor e que envolve água de boa qualidade, a descontaminação e a manutenção da qualidade, com a adição destes produtos químicos.

- Petroflo 20Y114: solubilizante utilizado no processo de purificação do vapor.

- DetzDearborn H218: agente neutralizante formado por aminas aplicado para reduzir o potencial corrosivo da água decorrente da condensação e dos ácidos orgânicos provenientes dos hidrocarbonetos, promovendo o aumento do PH da água.

- Carvão ref 3700 e Óleo Combustível: utilizadas na produção de vapor como energia térmica no processo produtivo da própria empresa. Neste item em especial, enfatiza ser desarrazoado admitir que a aquisição de vapor gere direito ao creditamento na venda, porém os custos para produzi-lo internamente não permitam o aproveitamento de tais créditos e remete à alteração empreendida no inciso III do art. 3º. da Lei nº. 11.488/2007.

- Gás natural Sulgás: utilizado nos fornos de pirólise e para a produção de energia elétrica na turbina a gás, conforme o rateio de utilização que apresenta no item 2.2.66. O gás natural seria utilizado como combustível gasoso e consumido nos processos de industrialização, fornecendo energia necessária às diversas etapas de produção desenvolvidas nas unidades fabris. Segundo a contribuinte, conforme o dispositivo vigente a partir de 2007, seria admitido expressamente os gastos com a energia térmica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, inclusive sob a forma de vapor.

Diesel Marítimo: usado como combustível nas barcas de contêineres à época fiscalizada, quando a antiga Copesul, além da industrialização e da comercialização de produtos químicos e petroquímicos tinha também, por objeto social, a exploração de terminal portuário, posto que necessitava deste meio de transporte de seus produtos através do Terminal portuário de Santa Clara. (doc. 7).

1.2. Dos Serviços Utilizados como Insumos no Processo Produtivo:

Exploração de terminal portuário: despesas associadas ao TSC Píer IV, em relação a serviços de movimentação de contêineres para as exportações de produtos acabados através de navio, tais como transporte, empilhadeiras, descarga e manuseio de

contêineres, realocação de pátio e armazenagem de contêiner cheio pó período de levante, manutenção de códigos de segurança elaborados pela Organização Marítima Internacional (IMO), as quais engloba a avaliação de riscos para a adoção das medidas cabíveis para garantir a segurança dos navios e das instalações portuárias.

Gastos gerais necessários às atividades da Pessoa Jurídica:

Alega, sob este tópico, que os gastos com a distribuição dos produtos vendidos e com inovação tecnológica devem ser considerados insumos, pois necessários à exploração das atividades fins da Pessoa Jurídica e à manutenção da fonte produtora de receitas e, ainda, que o conceito de “custos” e “despesas” para fins de Cofins não cumulativa deve ser àquele extraído da legislação do Imposto de renda.

Sustenta, em síntese, que a interpretação sistemática da não cumulatividade aplicada à Cofins, feita a partir do confronto da IN 404/82004 com a Lei 10.833/2003 induz ao raciocínio de que não é necessário o contato físico direto do insumo com o bem produzido, mas sim sobre o processo produtivo. Segundo a contribuinte, o termo “ação direta” (sobre o produto em fabricação) deve ser entendido como todas as ações inerentes ao processo de produção, ou que sobre este se reflitam diretamente.

Segundo a contribuinte, ainda, na alínea “b” do art. 8º, §4º, I, está disposto que basta que os serviços sejam aplicados ao longo do processo produtivo, em todas as suas muitas e variadas etapas, para que sejam considerados como insumos aptos a ensejar o desconto de créditos.

2. Créditos de Energia elétrica:

Alega que as despesas com uso e transmissão de energia elétrica são gastos vinculados, impassíveis de dissociação para efeitos de creditamento fiscal. Segundo ela, conforme determinado em lei específica, não existe possibilidade de se consumir a energia elétrica sem que contrate a prestação dos serviços de transmissão, coordenação e controle das operações do sistema elétrico interligado; sendo assim, os gastos correspondentes compõem a totalidade das despesas.

3. Créditos de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda:

- dos fretes nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da requerente e empresas de armazéns, explica que transferia seus produtos fabricados por suas unidades industriais para centros de distribuição espalhados pelo país para fins de armazenamento e posterior venda; considera que tais transferências são etapas do percurso que os produtos percorrerão até seus destinatários finais; e entende que toda a despesa de transporte das mercadorias em todos os estágios integrantes da operação de venda, conferem direito ao crédito, uma vez que o intuito do legislador foi beneficiar tal operação

independentemente da logística adotada para sua realização, com a repartição em dois percursos;

- dos fretes de produtos diversos, esclarece que os dispêndios estão associados à exploração de atividade portuária do Pier IV, a qual fazia parte do objeto social da antiga Copesul, e alega que é inequívoco o direito aos créditos.

4. Créditos decorrentes das despesas de depreciação de bens do Ativo Imobilizado:

Alega que a prova do direito creditório pode ser feita com base em diversos elementos, e não apenas mediante a apresentação das notas fiscais de aquisição dos bens integrantes do ativo imobilizado. Em síntese, defende que as demonstrações contábeis ora juntadas podem até não gerar um juízo de certeza absoluta em favor da contribuinte mas, por outro lado, não podem ser desconsiderados sem qualquer razoável motivo.

Entende ser necessário a realização de diligência fiscal a fim de que auditor estranho ao feito possa aferir a lisura dos procedimentos adotados relativos à apuração do crédito em voga.

5. Créditos de Cofins – Importação pago quando da importação de bens utilizados como insumos:

Aduz, em síntese, que a Lei nº. 11.116/2005, em seu art. 16, autoriza o ressarcimento/compensação dos créditos relativos à contribuição à Cofins Importação (art. 15 da Lei nº. 10.865/04) vinculados à receita de exportação; que as receitas de exportação estão a salvo da incidência das contribuições; e que, estando os créditos vinculados às receitas de exportação encartados no art. 17 da Lei nº. 11.033/04, faz jus ao ressarcimento/compensação.

6. Créditos decorrentes da devolução de produtos armazenados:

Esclarece, inicialmente que, muito embora tenha lançado os valores na rubrica do Dacon referente às despesas com armazenagem, os referidos créditos decorrem dos insumos aplicados no processo produtivo ou dos produtos acabados destinados à venda.

Alega que, à época da efetiva aquisição das mercadorias não houve apropriação dos respectivos créditos, sendo que, tendo se apercebido deste lapso, apurou e contabilizou o seu crédito quando da devolução de armazenagem. Referido equívoco, em seu entendimento, não tem o condão de afastar o legítimo direito da requerente de apurar e apropriar os referidos créditos.

7. Do Pedido:

Por fim, requer a realização de diligência fiscal, com vistas a responder os quesitos (em anexo), a fim de elucidar a caracterização dos produtos e serviços empregados no processo fabril; nomeia o seu assistente técnico; e protesta pela juntada posterior de documentos. Pede deferimento.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 2.675/2.704), em que, por unanimidade de votos, foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritas:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO
DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. SERVIÇOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os dispêndios com frete em razão de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito aos créditos da não-cumulatividade.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS INDIRETOS. ENERGIA ELÉTRICA.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. COFINS-IMPORTAÇÃO. CRÉDITOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

Os créditos advindos da importação de bens e serviços não podem ser objeto de ressarcimento, quando estiverem vinculados à exportação de respectivas contribuições.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

A segregação dos créditos por períodos de apuração é imprescindível no regime não cumulativo, posto que estes são passíveis de repetição segundo requisitos que apenas são aferíveis dentro do próprio período de apuração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Em 4/7/2013, a interessada foi cientificada da decisão de primeira instância. Inconformada, em 5/8/2013, protocolou o recurso voluntário de fls. 2.711/2.809, em que reafirmou o pedido de diligência e os argumentos aduzidos na fase de impugnação.

Em aditamento, (i) reconheceu a procedência da glosa dos valores dos créditos relativos às notas fiscais de devolução dos produtos armazenados, erroneamente apropriados como despesas com armazenagem, conforme exposto na petição de fls. 3.964/3.968, tendo, inclusive, por meio do Darf de fl. 3.996, recolhido a parcela do débito correspondente; e (ii) alegou que do saldo remanescente da Cofins-Importação vinculada à receita tributada no mercado interno, no valor de R\$ 8.175.922,01, apurado no mês de julho de 2008, fora transferido para o mês de agosto de 2008 apenas o valor de R\$ 1.321.038,11, conforme consignado Ficha 24 - Controle de Utilização dos Créditos no Mês - do Dacon do mês de agosto de 2008.

Em face da distribuição por sorteio, realizada em 26/9/2013, por meio do despacho de fl. 1.383, em 2/10/2013, os presentes autos foram encaminhados a este Relator.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

De acordo com os Demonstrativos de fls. 6 e 29, a recorrente informou que, no 3º trimestre de 2008, apurou crédito de Cofins-Exportação no valor total de R\$ 20.660.123,24. Desse total, a recorrente utilizou R\$ 5.740.551,55 na dedução do débito da Cofins do mês de julho de 2008, remanescendo um saldo de R\$ 14.919.571,69, que foi por ela utilizado da seguinte forma: a) R\$ 8.965.555,49, para compensação dos débitos informados nas DComp de n°s 07876.67073.110908.1.3.09-4733, 12773.52917.100908.1.3.09-2880, e 28359.16012.291008. 1.3.09-3469 (fls. 9/21); e b) R\$ 5.954.016,20, para ressarcimento em moeda corrente do País.

I - DOS CRÉDITOS GLOSADOS

A fiscalização glosou a totalidade do crédito informado pela recorrente, em face das seguintes irregularidades: a) não deduziu parcela do valor débito da Cofins do mês agosto de 2008; b) apropriou créditos de aquisições no mercado interno não passíveis de dedução; e c) pleitou o ressarcimento e realizou a compensação de créditos de Cofins-Importação, vinculados à receita de exportação, não passíveis de ressarcimento e compensação.

Da glosa não contestada.

Na análise do PER nº 42252.18716.291008.1.1.09-0827 (fls. 4/8), a fiscalização constatou que a recorrente não havia deduzido, do saldo de crédito passível de ressarcimento do mês de agosto, o valor de R\$ 5.882.845,95 que utilizara para deduzir do débito da Cofins apurada no mês de agosto de 2008, conforme explicitado na Tabela de fl. 31, que integra o Termo de Verificação Fiscal colacionado aos autos. Sobre essa irregularidade, não houve qualquer manifestação por parte da recorrente, seja na manifestação inconformidade, seja no recurso em apelo, o que torna a questão incontroversa.

Em consequência, do saldo de crédito remanescente de R\$ 14.919.571,69, com a exclusão do valor não contestado de R\$ 5.882.845,95, a controvérsia limitou-se o valor de R\$ 9.036.725,74, que foi o objeto do julgamento da decisão recorrida.

No recurso em apelo, a recorrente expressamente reconheceu a procedência da glosa dos valores dos créditos relativos às notas fiscais de devolução dos produtos armazenados, erroneamente apropriados como despesas com armazenagem, conforme exposto na petição de fls. 3.964/3.968, tendo, inclusive, por meio do Darf de fl. 3.996, recolhido a parcela do débito correspondente.

Das glosas contestadas.

Além da glosa da parcela do crédito da Cofins-Exportação anteriormente mencionada e não contestada pela recorrente, a fiscalização procedeu a glosa dos seguintes valores:

a) R\$ 3.597.670,37, relativos aos créditos decorrentes das aquisições no mercado interno que não atendiam o conceito de insumos e/ou despesas não geradores de crédito da Cofins não cumulativa, sendo R\$ 2.954.664,90 de crédito vinculado à receita tributada no mercado interno e R\$ 643.005,47 de crédito vinculado à receita de exportação, conforme discriminado no Anexo VII - Planilha "RECOMPOSIÇÃO DO DACON COFINS 3º Trim 2008" (fl. 135); e

b) R\$ 5.439.055,37, relativos à parcela do crédito remanescente, proveniente dos créditos da Cofins-Importação vinculados à receita de exportação, sob o argumento de que tais créditos não eram passíveis de ressarcimento ou compensação, por falta de previsão legal.

II - DA GLOSA DOS CRÉDITOS DAS AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO

De acordo com Termo de Verificação Fiscal colacionado aos autos (fls. 32/57), a fiscalização procedeu a glosa dos créditos que não atendiam o conceito de insumos, despesas e encargos geradores de crédito da Cofins não cumulativa, referente a: a) parte ou totalidade das aquisições dos bens relacionados no Anexo I - Planilha de verificação das aquisições apropriadas com Insumos e no Anexo II - Planilha de Insumos Glosados (fls. 78/79), pelas razões mencionadas na Tabela de fls. 36/42; b) totalidade da prestação dos

serviços relacionados na Tabela de fl. 44; c) despesas com a prestação de serviços de transmissão de energia elétrica, discriminadas na Tabela de fl. 46; d) despesas de armazenagem e fretes, relacionados nas Tabelas de fl. 49; e) encargos de depreciação, especificados na Tabela de fl. 55; e f) ajustes positivos de crédito, decorrente de créditos requeridos de forma extemporânea, explicitados na Tabela de fl. 57.

Dos valores dos créditos glosados.

Com base na Planilha “RECOMPOSIÇÃO DO DAON COFINS 3º Trim 2008” - Anexo VII (fl. 137), verifica-se que os tipos e valores dos créditos glosados, no 3º trimestre de 2008, foram os seguintes:

Tipo de Crédito	Julho	Agosto	Total
Crédito Vinculado à Receita Tributada Mercado Interno	1.152.059,22	1.802.605,68	2.954.664,90
Crédito Vinculado à Receita de Exportação	211.324,47	431.681,00	643.005,47
Total	1.363.383,69	2.234.286,68	3.597.670,37

Do pedido de diligência.

Na peça recursal em apreço, a recorrente reiterou o pedido de diligência apresentado na fase anterior, com vistas a responder os quesitos formulados na manifestação de inconformidade e elucidar a caracterização dos produtos e serviços empregados no processo fabril, cujos créditos foram glosados.

Alegou ainda a recorrente que o art. 65 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, consagra o dever de a autoridade julgadora, orientada pelo princípio da verdade material, investigar todos os elementos de prova possíveis, pois, previa que a autoridade julgadora da Receita Federal, para decidir sobre pedido ressarcimento e compensação, podia determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que fosse verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

O artigo citado atribui uma faculdade à autoridade competente da unidade da Receita Federal responsável pela análise dos pedidos de ressarcimento e da compensação, prerrogativa que foi exercida, por meio dos Mandados de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0510400-2011-00087-0 (MPF de Diligência) e, em continuidade, por meio do MPF nº 0510400-2012-00116 (MPF de Fiscalização), que teve como resultado a apuração das irregularidades apontadas no Termo de Verificação Fiscal objeto da controvérsia em apreço.

Portanto, trata-se de preceito normativo que não se aplica ao caso em tela. Com a instauração do contencioso administrativo fiscal, a previsão de realização de diligência encontra-se prevista no art. 18¹ do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), que atribui a autoridade julgadora o poder discricionário de deferir o pedido de realização diligência, apresentado pelo sujeito passivo, somente quando entendê-la necessária ao deslinde da controvérsia.

No caso em tela, da mesma forma que a Turma Julgamento de primeiro grau, entende-se que a realização da diligência, para o fim pleiteado pela recorrente, é totalmente dispensável, haja vista que os documentos fornecidos pela própria recorrente à fiscalização,

¹ "Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine" (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

durante o trabalho de verificação fiscal, contêm a descrição do processo produtivo e a função dos insumos em cada etapa, conforme explicitado no excerto extraído do Termo de Verificação Fiscal (fl. 3), a seguir transcrito:

*Os itens apresentados como insumos, no memorial de cálculo, foram analisados tendo como subsídio documentos apresentados pelo sujeito passivo para descrever o seu processo produtivo, bem como a função destes insumos em cada processo - **descrição do processo produtivo** (arquivo apresentado no termo de atendimento à intimação de 15/09/2011), **descrição da função no processo produtivo dos principais insumos** (arquivo apresentado no termo de atendimento à intimação de 07/11/2011 e explicações prestadas no termo de atendimento a intimação 14/11/2011), **Laudo Técnico e Informe Técnico 02/2008** (arquivo apresentado no termo de atendimento à intimação de 07/11/2011).*

*Cabe ressaltar, que o contribuinte, adicionalmente, **prestou esclarecimentos sobre item Metanol**, inicialmente, mediante termo de atendimento à intimação de 07/11/2011 e posteriormente pelo termo de atendimento à intimação de 17/02/2012.*

É pertinente ainda esclarecer que as conclusões apresentadas pela fiscalização, relativamente à participação e função de cada insumo no processo de produção, bem como na composição dos produtos finais, teve como fonte, exclusivamente, as informações técnicas prestadas pela própria recorrente nos correspondentes documentos, conforme explicitado no citado Termo de Verificação Fiscal. E o valor de bens utilizados como insumos no mercado interno, e que foram utilizados como base de cálculo para fins de apuração dos créditos, foi calculada com base no memorial de cálculo apresentada pelo contribuinte, em cotejo com as notas fiscais apresentadas.

Além dos referidos documentos, instruindo a manifestação de inconformidade, a recorrente colacionou Laudo Técnico (fls. 814/832), elaborado por engenheiros da recorrente, Parecer Técnico 20 465-301 (fls. 323/708), elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), manuais de operação etc.

Todo esse acervo documental, a meu ver, é suficiente para a compreensão do processo produtivo da recorrente, assim como da função de cada insumo no referido processo, o que torna despicienda qualquer informação adicional a respeito desse assunto, incluindo os questionamentos apresentados pela recorrente na manifestação de inconformidade.

Além disso, compulsando o item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/35), verifica-se que o motivo da glosa em questão não foi a falta de informação acerca do processo produtivo ou da função de cada insumo na composição do produto final, mas a perfeita compreensão dessa circunstância por parte da fiscalização, que, com base na referida informação, concluiu que os valores dos itens excluídos da base de cálculo dos créditos da Cofins não atendiam os requisitos de dedução, previstos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Por todas essas razões, por entender prescindível, propugna-se pelo indeferimento do pedido de diligência em tela, com respaldo no artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

II.1 Das Aquisições, Custos, Despesas e Encargos Que Geram Créditos da Cofins Não Cumulativa.

No regime não cumulativo da Cofins, o direito de descontar crédito encontra-se estabelecido no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações posteriores, de onde se extrai os seguintes excertos relevantes para o deslinde da controvérsia:

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

*I - **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

*II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica**; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, **utilizados nas atividades da empresa**;*

*V - valor das **contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica**, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou **para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços**; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, **utilizados nas atividades da empresa**;*

*VIII - **bens recebidos em devolução** cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX - **armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

[...]

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao

regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

[...] (grifos não originais)

Da leitura conjunta dos preceitos legais transcritos, verifica-se que (i) o inciso I trata dos créditos, exclusivamente, da atividade comercial, (ii) o inciso II trata dos créditos, exclusivamente, das atividades de prestação de serviços e industrial e delimita o conceito de insumo, (iii) os incisos III a VII e IX a X especificam quais custos, despesas e encargos geram direito à dedução de créditos, (iv) o inciso VIII trata do estorno dos créditos da operação de venda cancelada e (v) os §§ 1º a 3º e 7º tratam dos requisitos que devem atender tais itens, para que possam integrar a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade das referidas Contribuições.

Com exceção dos bens e serviços considerados insumos, disciplinado no inciso II do art. 3º, os demais itens não têm gerado relevantes controvérsias nas doutrina e jurisprudência, inclusive no âmbito deste Conselho, pois, o próprio texto legal já se encarregou de espantar grande parte das dúvidas, ao definir com clareza o conteúdo e alcance dos itens geradores de crédito, previstos nos incisos I e III a X do referido art. 3º em destaque.

O mesmo tratamento não foi conferido ao item que trata dos insumos. Em relação a esse item, o preceito legal em comento (inciso II do art. 3º) optou por um conceito aberto. Com efeito, em consonância com o teor do preceito legal em comento, insumos foi definido como sendo os bens e os serviços utilizados (i) na prestação de serviços e (ii) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Portanto, insumos restringem-se às aquisições de bens e serviços utilizados nas atividades de industrialização e de prestação de serviços. *A contrario sensu*, as atividades de comércio não estão contempladas com essa modalidade de crédito. As atividades comerciais, ao invés de insumos, nos termos do inciso I do citado art. 3º, podem deduzir os valores de créditos calculados sobre a aquisição dos próprios bens adquiridos para revenda.

A jurisprudência deste Conselho, com base no entendimento de que o conceito de insumo tem regramento próprio, no âmbito do regime não cumulativo da referida Contribuição, tem afastado tanto a aplicação do conceito restritivo de insumo da legislação do IPI, quanto a do conceito ampliado de custos e despesas necessárias da legislação do IRPJ.

Com base nesse entendimento, desde já ficam rejeitadas todas as alegações da recorrente no sentido da aplicação, ao caso em tela, do disposto na legislação do IRPJ, bem o conceito de insumo da legislação do IPI aplicado pela fiscalização.

Aqui adota-se o conceito de insumo extraído do texto veiculado no inciso II do art. 3º das citadas Leis, que compreende as aquisições de bens e serviços utilizados ou aplicados nas atividades industrialização e de prestação de serviços, fonte dos bens e serviços geradores da receita tributada pelo regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, desde que tais bens e serviços (insumos): a) tenham sido adquiridos de pessoas

jurídicas domiciliadas no País (art. 3º, § 3º, I); e b) tenham se submetidos pagamento das referidas Contribuições na operação aquisição ou compra (art. 3º, § 2º, II).

Ainda no âmbito do regime de incidência não cumulativa da citada Contribuição, além dos valores de aquisição de bens destinados à venda (atividade comercial) ou dos insumos utilizados na prestação de serviços ou produção de bens destinados à venda (atividades industrial e de prestação de serviços), há permissão de descontos de créditos calculados sobre os valores dos custos, despesas e encargos incorridos no mês, expressa e taxativamente previstos nos incisos III a VII e IX a X do art. 3º da mencionada Lei, desde que tais valores tenham sido pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País.

É pertinente ressaltar ainda que, se a receita auferida pela pessoa jurídica for submetida a regimes distintos de tributação, por força do disposto no § 7º do citado art. 3º, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos valores dos custos, despesas e encargos vinculados à parcela da receita submetida à tributação pelo regime não cumulativo, determinados, a critério da pessoa jurídica, pelo método de: a) apropriado direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou b) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. Neste caso, ainda devem ser observadas as normas editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por expressa remissão legal.

É com base nesse entendimento, que serão analisadas as glosas dos valores relativos às aquisições, custos, despesas e encargos, no mercado interno, com bens, serviços, energia elétrica, aluguéis, armazenagem, frete e bens do ativo discriminados na Planilha “RECOMPOSIÇÃO DO DAFON COFINS 3º Trim 2008”, colacionada aos autos (fl. 137).

II.2 Da Glosa das Aquisições de Bens Utilizados Como Insumos

Os itens glosados, bem como os motivos apresentados pela fiscalização para exclusão dos respectivos valores da base de cálculo dos créditos da Cofins do 3º trimestre de 2008 encontram-se explicitados na “Relação de Produtos não Enquadrados como Insumos Geradores de Crédito” - Tabela 2 do citado Termo de Verificação Fiscal (fl. 35), que segue parcialmente reproduzida:

Produto	Motivo da Glosa
Gás Natural fornecido pela Sulgás	Produto parcialmente utilizado para geração de energia elétrica e/ou térmica consumida no processo produtivo.
Carvão ref. CET-3700	Produto utilizado na produção de itens classificáveis como “utilidades”, neste caso Vapor , utilidade esta, cuja finalidade no processo produtivo é a geração de energia térmica .
Cloro Líquido	Produto utilizado no tratamento da água , item classificável como “utilidades”, portanto, não são consumidos, nem sofrem desgaste em razão de utilização direta no processo produtivo, não chegando sequer a entrar em contato com o produto em fabricação.
Betzdearborn H218	Produto utilizado no tratamento da água , item classificável como “utilidades”, portanto, não são consumidos, nem sofrem desgaste em razão de utilização direta no processo produtivo, não chegando sequer a entrar em contato com o produto em fabricação.
Diesel Marítimo	Combustível utilizado no navio da empresa que realiza o transporte de produtos acabados entre Triunfo e o terminal de Rio Grande, portanto,

	combustível não utilizado na produção de bens ou serviços destinados a venda.
Sulfato Alumínio Férrico Líquido	Produto utilizado no tratamento da água , item classificável como “utilidades”, portanto, não são consumidos, nem sofrem desgaste em razão de utilização direta no processo produtivo, não chegando sequer a entrar em contato com o produto em fabricação.
Kurita Oxn-201	Produto utilizado no tratamento da água , item classificável como “utilidades”, portanto, não são consumidos, nem sofrem desgaste em razão de utilização direta no processo produtivo, não chegando sequer a entrar em contato com o produto em fabricação.
Petroflo 20y114	Produto químico utilizado para limpeza química da planta industrial, portanto, não são consumidos, nem sofrem desgaste em razão de utilização direta no processo produtivo.
Kurita Oxa 101	Produto utilizado no tratamento da água , item classificável como “utilidades”, portanto, não são consumidos, nem sofrem desgaste em razão de utilização direta no processo produtivo, não chegando sequer a entrar em contato com o produto em fabricação.
Kuriverter EC-702 (bissulfito)	Produto utilizado no tratamento da água , item classificável como “utilidades”, portanto, não são consumidos, nem sofrem desgaste em razão de utilização direta no processo produtivo, não chegando sequer a entrar em contato com o produto em fabricação.

Da atividade industrial exercida pela recorrente.

Noticiam os autos que a recorrente dispõe de três áreas de produção, a saber:

Unidade de Olefinas, Unidade de Aromáticos e Unidade de Utilidades.

Na Unidade de Utilidades são produzidas (i) **energia térmica (vapor)** e **energia elétrica** e (ii) **água clarificada, água desmineralizada e água potável**. Uma parte desses produtos são utilizados como insumo no processo produtivo das unidades de Olefinas e Aromáticos e a outra parte restante é vendida a outras empresas do Polo Industrial de Triunfo, como produto final.

Por sua vez, a Unidade de Olefinas produz eteno, propeno, resíduo aromático, óleo BTE, hidrogênio, corte C4 e gasolina de pirólise. Os produtos eteno, propeno e óleo BTE são destinados ao mercado consumidor, enquanto hidrogênio, corte C4 e gasolina de pirólise são utilizados como matéria-prima na Unidade de Aromáticos. A Unidade de Aromáticos produz butadieno, ETBC, BTX, solventes e gasolina.

Além das referidas atividades industriais, a recorrente explora um terminal portuária e presta serviços de logísticos de transporte, denominado de “*door to door*”, que consiste na retirada dos produtos dos estabelecimentos de seus clientes e remessa via aquaviária ao Porto do Rio Grande.

Conhecida a atividade da interessada e com base nas informações apresentadas na referida Tabela, verifica-se que, com exceção Diesel Marítimo, todos os demais itens foram integralmente utilizados na Unidade de Utilidades e são utilizados no processo de tratamento da água ou no processo de geração de energia térmica ou elétrica.

Das glosas dos itens utilizados na produção energia.

Os itens glosados que foram utilizados na produção energia elétrica e térmica na Unidade Termoeletrica, pertencente a Unidade de Utilidades, foram os seguintes: **Gás Natural fornecido pela Sulgás e Carvão ref. CET-3700**. O primeiro utilizado como combustível para

produção de energia elétrica. O segundo é queimado nas caldeiras para produção de vapor (energia térmica).

No entendimento da fiscalização, a parcela dos referidos insumos aplicados na geração da energia elétrica e do vapor vendidos a terceiros era passível de creditamento, posto que os referidos insumos foram utilizados de forma direta na produção de bem destinado a venda, enquanto a outra parcela dos referidos itens aplicados na produção de energia elétrica e térmica (vapor), destinados aos demais processos produtivos da própria recorrente, não gerava desconto de crédito, porque não eram considerados insumos diretos. Com base nesse entendimento, a fiscalização procedeu a glosa de parte dos valores das compras dos referidos insumos, conforme discriminado na Tabela de fl. 42.

Por outro lado, defendeu a recorrente a manutenção dos créditos glosados provenientes das aquisições dos citados bens, sob o argumento de que eles eram indispensáveis ao processo de produção da energia elétrica e do vapor, utilizados nos demais processos internos de produção.

A razão está com a recorrente, com a devida vênia ao entendimento contrário, pois, conforme anteriormente exposto, são passíveis de gerar crédito da Cofins não cumulativa, previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, todos os insumos utilizados na produção, independentemente de serem aplicados direta ou indiretamente, o que compreende tanto as matérias-primas, o material de embalagem e os produtos intermediários desgastados ou consumidos no processo de produção (**insumos diretos de produção**) como também os demais bens e os serviços aplicados na produção de forma indireta (**insumos de produção indireta**), neste caso, incorporados aos bens ou serviços diretamente utilizados no processo produtivo.

Além disso, revela-se totalmente dessarazado admitir como insumo de produção, gerador de crédito, as aquisições de energia elétrica e energia térmica (vapor) adquiridas de terceiros e não acatar os créditos decorrentes das aquisições dos bens utilizados no processo de produção interna dos referidos insumos, que, em seguida, são aplicados nos demais processos produção dos produtos finais destinados à venda. A prevalência desse entendimento, certamente, resultaria em procedimentos artificiais de verticalização empresarial, com o consequente aumento dos custos de produção, bem como prejuízo à competitividade da indústria nacional.

Por essas razões, devem ser restabelecidos os valores dos créditos glosados relativos às aquisições do **Gás Natural fornecido pela Sulgás** e do **Carvão ref. CET-3700**, utilizados na produção da energia elétrica e do vapor fornecida às demais unidades de produção.

Das glosas dos itens utilizados no tratamento da água.

Os itens glosados utilizados na produção da água clarificada, água desmineralizada e água potável na Estação de Tratamento de Água, pertencente a Unidade de Utilidades, foram os seguintes: **Sulfato de Alumínio Férrico Líquido, Cloro Líquido, Kuriverter EC 702, Kurita OXA 101, Kurita OXM 201, Petroflo 20Y114 e Detzdearborn H218.**

É oportuno esclarecer que o item “Petroflo 20Y114”, embora a fiscalização tenha informado que se trata de um “produto químico utilizado para limpeza química da planta industrial”, segundo o Parecer Técnico do IPT (fl. 408) e o Laudo Técnico da própria recorrente (fls. 818/819), o referido produto era um solubilizante que tem a função de remover as impurezas da água de processo e minimizar a presença de hidrocarbonetos polimerizáveis em pontos de

temperaturas mais elevadas do sistema, evidentemente, um produto utilizado no tratamento da água.

No entendimento da fiscalização, as compras de tais itens não geravam crédito porque eles não eram consumidos, nem sofriam desgaste em razão de utilização direta no processo produtivo, não chegando sequer a entrar em contato com o produto fabricado. Com base nesse entendimento, a fiscalização procedeu a glosa dos valores das compras dos referidos insumos, conforme discriminado na Tabela de fl. 42.

Por outro lado, defendeu a recorrente a manutenção dos créditos glosados provenientes das aquisições dos citados bens, sob o argumento de que eles eram indispensáveis ao processo de produção da água clarificada, água desmineralizada e água potável, utilizados nos demais processos internos de produção.

A razão está com a recorrente, com a devida vênia ao entendimento contrário, pois, conforme anteriormente exposto, são passíveis de gerar crédito da Cofins não cumulativa, previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, tanto os **insumos utilizados na produção direta** (as matérias-primas, o material de embalagem e os produtos intermediários desgastados ou consumidos no processo de produção) como os demais bens que compõem os custos de produção de forma indireta (**insumos de produção indireta**), incorporados aos bens ou serviços diretamente utilizados no processo produtivo.

Por essas razões, devem ser restabelecidos os valores dos créditos glosados pela fiscalização, relativos às aquisições dos seguintes insumos: **Sulfato de Alumínio Férrico Líquido, Cloro Líquido, Kuriverter EC 702, Kurita OXA 101, Kurita OXM 201, Petroflo 20Y114 e Detzdearborn H218.**

Da glosa do item utilizado no transporte marítimo

O item glosado utilizado nas barcas de contêineres, principal meio de transporte dos produtos acabados despachados no Terminal Portuário Santa Clara (Pier IV), foi o **Diesel Marítimo**.

No entendimento da fiscalização, as aquisições desse item não geravam crédito porque se tratava bem utilizado no navio da recorrente que realizava o transporte dos produtos acabados entre o terminal portuário de Triunfo e o Porto do Rio Grande, portanto, não era bem utilizado na produção de bens ou serviços destinados à venda. Por essa razão, procedeu a glosa dos valores das compras do referido produto, conforme discriminado na Tabela de fl. 42.

Por outro lado, defendeu a recorrente a manutenção dos créditos glosados provenientes das aquisições do citado produto, sob o argumento de que o aludido produto se afigurava um efetivo custo assumido pela recorrente na prestação do serviço de transporte, que integrava o seu objeto social.

A razão está com a fiscalizada, com a devida vênia ao entendimento contrário, pois, trata-se de bem utilizado diretamente na atividade de prestação de serviços de transporte portuário prestado pela interessada. Tais serviços compreendem o transporte dos produtos acabados da interessada e de terceiros, conforme comprovam as notas fiscais colacionadas aos autos (fls. 3265/3299 e 3076/3103).

Dessa forma, como o referido bem foi utilizado diretamente nos serviços prestados pela recorrente, inequivocamente, trata-se de insumo que atende os requisitos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Por essas razões, deve ser restabelecido o valor dos créditos decorrentes da aquisição do produto denominado de **Diesel Marítimo**.

II.3 Da Glosa dos Serviços Utilizados Como Insumos

Segundo a fiscalização, os serviços de logística na operação de exportação do produto acabado e frete de produtos diversos, realizados no Terminal Portuário Santa Clara (Pier IV), não podiam ser caracterizados como insumos de produção, pois não eram serviços aplicados na produção de bens ou serviços, conforme exige o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Com base nesse entendimento, a fiscalização procedeu a glosa dos valores dos referidos serviços, conforme discriminado na Tabela de fl. 44.

Por sua vez, a recorrente informou que, como prestava serviços portuários, do tipo *door to door*, para terceiros, encarregava-se de buscar as mercadorias, que eram despachadas no citado Terminal, nos estabelecimentos de seus clientes, de acondicioná-las em contêineres e movimentá-las até o seu embarque, arcando com todos os gastos necessários ao desenvolvimento dessa atividade, em contrapartida, era remunerada pela prestação de tais serviços, conforme atestam, a título exemplificativo, as notas fiscais colacionadas aos autos, inclusive as receitas auferidas em razão da exploração dessa atividade portuária eram contabilizadas em conta específica do seu balancete - Conta 74108210 Serviços Prestados - Pier IV.

Ainda segundo a recorrente, os serviços que lhe foram prestados no referido Terminal eram inerentes à sua operação, sendo as mais comuns a operação de atracagem do navio, os serviços de transbordo dos produtos em contêineres, o frete na movimentação de carga entre os terminais, o transporte das mercadorias desde o estabelecimento contratante dos seus serviços até o terminal portuário. Aliás, a própria fiscalização, mediante conferência das cópias das notas fiscais apresentadas, afirmou que “foi possível identificar que a despesa se referia a transporte de materiais diversos (elevadores, tintas, utensílios), despesas com movimentação de carga no navio, frete na movimentação de cargas entre terminais, locação de mão-de-obra e outros custos de logística.”

Desse modo, a recorrente alegou que tais serviços configuravam nítidos insumos para a consecução da sua atividade de exploração de terminal portuário, expressamente prevista no seu estatuto social vigente à época dos fatos em análise, logo fazia jus aos créditos da Cofins decorrente da prestação de tais serviços, inclusive quanto aos fretes equivocadamente relacionados na rubrica “fretes nas operações de vendas e de armazenagem” quando o correto seria “serviços utilizados como insumos”, eis que se afiguravam em insumos de sua prestação de serviços, a teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Assiste razão a recorrente. As notas fiscais, os Conhecimentos de Transportes (fls. 3.217/3.264) e demais documentos coligidos aos autos comprovam que os serviços de logística portuária a ela prestados configuravam insumos aplicados na atividade de prestação de serviços de transporte portuários por ela prestados no Terminal Portuário Santa Clara (Pier IV) e não insumos da atividade de produção, como equivocadamente concluía a fiscalização.

Dessa forma, na condição de insumos aplicados diretamente na atividade de prestação de serviços portuários, a recorrente tem direito à apropriação dos créditos decorrentes da prestação dos serviços glosados, conforme previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Com base nessas considerações, deve ser restabelecida a totalidade dos valores dos créditos glosados pela fiscalização, vinculados aos serviços de logística portuária prestados pela recorrente.

II.4 Da Glosa dos Serviços Transmissão de Energia Elétrica

Segundo a fiscalização, não era admitido a apropriação de crédito da Cofins não cumulativa sobre os valores dos dispêndios com a prestação de serviço de transmissão de energia elétrica, sob o argumento de que o inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, contemplava apenas os gastos com o consumo de energia elétrica.

Ao passo que a recorrente defendeu a manutenção dos créditos, com base no argumento de que, em face da estrita vinculação e relação de essencialidade entre os encargos de uso e transmissão da rede e o consumo da energia elétrica, não havia qualquer razão que justificasse a exclusão dos créditos fiscais oriundos de tais gastos, porquanto se qualificavam como efetivos custos de aquisição da energia elétrica consumida, dos quais não podia prescindir a recorrente, nos termos da legislação específica.

A razão está com a fiscalização, com devido respeito ao entendimento da recorrente. Com efeito, conforme anteriormente explicitado, diferentemente dos insumos, os gastos gerais de produção e as despesas operacionais geradoras de crédito da Cofins não cumulativa são somente aqueles taxativamente (*numerus clausus*) especificados nos incisos III a X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. No caso específico, o inciso III do citado art. 3º é claro ao determinar que somente os dispêndios com “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica” oportunizam o crédito da Cofins não cumulativa.

Dessa forma, como não há previsão legal para o desconto de créditos sobre os valores dos dispêndios com a prestação de serviço de transmissão de energia elétrica, com acerto decidiu o órgão julgador de primeiro grau ao manter a glosa integral dos créditos discriminados na Tabela de fl. 46.

II.5 Da Glosa das Despesas de Armazenagem e Frete

Segundo a fiscalização, foram excluídos dos valores das despesas com armazenagem e fretes na operação de venda, os valores relativos a: a) frete na transferências de produto acabado entre os estabelecimentos do contribuinte ou destes para empresas de armazenagem (“Frete de Transferência entre estabelecimentos” mais “Fretes para empresas de armazenagem”); b) fretes de materiais diversos; c) despesas com serviços administrativos do navio; e d) notas fiscais de devolução de produtos armazenados, apropriados como despesas de armazenagem, conforme especificado na Tabela de fl. 49.

Conforme anteriormente mencionado, inexistia controvérsia acerca da glosa dos valores relativos as notas fiscais de devolução dos produtos armazenados, erroneamente apropriados como despesas com armazenagem, conforme petição de fls. 3.964/3.968. Aliás, por meio do Darf de fl. 3.996, a recorrente já providenciou o recolhimento do valor do débito correspondente (alínea “d”).

As despesas com serviços de administração de navio (alínea “c”) não foram contestadas pela recorrente, logo, não existe controvérsia a ser dirimida em relação a este item, devendo ser mantida na íntegra a glosa dos créditos calculados sobre os valores das referidas despesas.

É pertinente ainda ressaltar que, com base no entendimento anteriormente explicitado e tendo em conta que a recorrente, na época dos fatos, exercia, simultaneamente, as atividades de prestação de serviços portuários, industrialização e comercialização de produtos de fabricação própria, a ela deve ser assegurado, se atendidos os requisitos legais, o desconto de créditos de fretes na condição de: a) **insumo direto de prestação de serviços**, aplicado na atividade de prestação de serviços portuários, que era um dos objetos da sua atividade econômica (art. 3º, II); b) **insumo indireto de produção**, decorrente dos serviços transporte do insumo direto de produção a este incorporado (art. 3º, II); e c) **despesa operacional de venda**, vinculada ao serviço de transporte na operação de venda do produto acabado (art. 3º, IX).

Da glosa das despesas com fretes no transporte de matérias-primas.

Em relação às despesas com frete nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos ou destes para empresas de armazenagem, a recorrente alegou que, por escusável equívoco, foram lançados como despesas com fretes de produtos acabados os valores de fretes relativos às transferências de matérias-primas e produtos em elaboração, realizadas entre seus estabelecimentos, considerados insumos da atividade produtiva, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Para comprovar essa alegação, a recorrente apresentou os Conhecimentos de Transporte Aquaviário de Carga emitidos por Navegação Guarita S/A. (fls. 3.300/3.323).

Com efeito, compulsando os referidos documentos, verifica-se que houve transferência entre os estabelecimentos e unidades de produção da recorrente de nafta e álcool etílico. O primeiro consiste na principal matéria-prima do processo produtivo de petroquímicos básicos e o segundo usado para fins de adição à gasolina e na produção de ETBE, conforme explicitado no Parecer Técnico do IPT (fls. 404, 453 e 470).

Neste caso, os valores dos fretes consignados nos citados Conhecimentos agregam-se aos custos de produção das referidas matérias-primas e são considerados insumos indiretos de produção, em conformidade com disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Com base nessas considerações, os valores dos créditos glosados calculados sobre os gastos com fretes no transporte de matérias-primas entre plantas ou estabelecimentos industriais da recorrente, identificados na Tabela de fl. 49 como “frete de transferência entre estabelecimentos”, devem ser restabelecidos até o limite dos valores comprovados por meio dos Conhecimentos Transporte de fls. 3.300/3.323.

Da glosa das despesas com fretes no transporte de produtos acabados.

Conforme anteriormente explicitados, somente os dispêndios gerais de produção e as despesas operacionais expressamente especificados nos incisos III a X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, compõem a base de cálculo dos créditos da Cofins não cumulativa.

No caso das despesas com fretes, em consonância com o disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente os valores vinculados à operação de venda geram os referidos créditos. Em consequência, por falta de previsão legal, ficam excluídos da base de cálculo dos créditos da Cofins os valores relativos às despesas com fretes no transporte dos produtos acabados realizado entre os estabelecimentos industriais e os estabelecimentos distribuidores, conforme explicitados nos Conhecimentos de Transporte de fls. 3.327/3.351, operação que, certamente, não se enquadra no conceito de operação de venda.

No mesmo sentido, tem se manifestado o Superior Tribunal Justiça (STJ), conforme consignado no enunciado da ementa do julgado que segue transcrito:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido. (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010) – grifos não originais.

Por essas razões, devem ser matidos a glosa dos valores dos créditos relativos às despesas com fretes no transporte de produtos acabados, discriminado na Tabela de fl. 49 como “Fretes para empresas de armazenagem”.

Da glosa dos valores de frete no transporte de materiais diversos.

Conforme já mencionados no subitem II.3 (Da Glosa dos Serviços Utilizados Como Insumos), os valores de fretes relativos ao transporte de materiais diversos foram registrados, de maneira errônea no Dacon na rubrica de “fretes nas operações de venda e armazenagem”, pois consistiam em serviços de transporte contratados junto a terceiros como forma de viabilizar o desempenho de uma de suas atividades econômicas, concernente à exploração dos serviços portuários no Terminal Portuário denominado de Pier IV.

Há documentos nos autos que comprovam que a recorrente prestava tais serviços, destinado ao escoamento das mercadorias de terceiros, a exemplo das empresas Ipiranga Petroquímica e a Doux Frangosul, que utilizaram os serviços para embarcar resinas petroquímicas e frangos congelados, conforme consignado nos Conhecimentos de Transportes de fls. 3.217/3.264.

Dessa forma, na condição de insumos aplicados diretamente na atividade de prestação de serviços portuários, a recorrente tem direito à apropriação dos respectivos créditos calculados sobre os valores das despesas de fretes vinculados aos serviços de transporte de produtos de terceiros, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Com base nessas considerações, os valores dos créditos glosados, referentes os gastos com fretes no transporte de produtos de terceiros, identificados na Tabela de fl. 49 como “fretes de materiais diversos”, que foram utilizados na prestação de serviços de logística portuária, devem ser restabelecidos até o limite dos valores comprovados por meio dos Conhecimentos Transporte de fls. 3.217/3.264.

II.5 Da Glosa dos Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

De acordo com subitem 3.1.6 do Relatório de Verificação Fiscal colacionado aos autos (fls. 50/55), informou a fiscalização que, embora intimada várias vezes, a contribuinte não apresentara os demonstrativos nem os documentos necessários à comprovação dos valores dos encargos de depreciação passíveis de aproveitamento de crédito informados no Dacon, tais como os valores dos encargos de depreciação provenientes da aquisição de bens: a) utilizados na produção (art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003); b) adquiridos a partir de 1/4/2004 (art. 3º, § 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003); c) bens tangíveis; d) que não fossem usados (art. 1º, § 3º, II, da Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004); e e) que não sofreram reavaliação (art. 2º, §1º, do da Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004). Diante da não comprovação do direito creditório pleiteado, a fiscalização procedeu a glosa dos valores informados como encargos de depreciação, conforme discriminado na Tabela de fl. 55.

Por sua vez, a recorrente reconheceu que o ônus probatório dos fatos atinentes ao direito creditório era do contribuinte (dela, no caso), contudo, alegou que, em face do princípio da verdade material, tal prova poderia ser feita com base em diversos elementos, e não apenas mediante a apresentação das notas fiscais de aquisição dos bens integrantes do ativo imobilizado do contribuinte, conforme entendera a autoridade julgadora.

Com base no exposto, fica evidenciado que o cerne controvérsia neste ponto cinge-se a questão probatória. Com efeito, para fiscalização, por força dos requisitos estabelecidos na legislação e em face das inconsistências das informações prestadas pela recorrente nos relatórios (planilhas) apresentados pela interessada, as notas fiscais de aquisição dos bens depreciados eram essenciais para dirimir tal inconsistência. Por outro lado, para a fiscalizada apenas as informações extraídas dos sistemas gerenciais de controle e da própria contabilidade da empresa eram suficientes para comprovação dos valores dos créditos em questão.

A razão está com a fiscalização, com o devido respeito ao argumento contrário. Inicialmente, é pertinente esclarecer que, nos termos do art. 1.179² do Código Civil de 2002, somente tem validade a escrituração contábil baseada em documentos hábeis e idôneos. Da mesma forma, determina o art. 195³ do CTN, que os comprovantes dos

² "Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico."

³ "Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los."

No mesmo sentido, dispõe o art. 226⁴ do Código Civil de 2002 que a escrituração contábil (livros e fichas) somente serve de prova em favor do empresário ou da sociedade empresária se, além de escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por documentação adequada. Sem tais requisitos, há determinação expressa neste preceito legal, que a escrituração faz prova apenas contra as pessoas a que pertence.

E a confirmação desses requisitos legais, obviamente, somente poderia ser realizada mediante a exibição das correspondentes notas fiscais de aquisição dos respectivos bens e, para esta finalidade, a interessada foi intimada, inclusive teve o prazo de apresentação prorrogado por duas vezes, porém não apresentou as ditas notas fiscais.

Inequivocamente, as justificativas aduzidas pela recorrente para não apresentação das referidas notas fiscais não tem consistência suficiente para dispensá-la do ônus da prova documental exigida pela legislação. No que tange à alegação de que os relatórios e registros contábeis, por ela próprios elaborados e realizados, seriam provas suficientes do direito creditório, os esclarecimentos anteriores demonstram que não, o que dispensa qualquer comentário adicional.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou

apresentado pela interessada não apresentava todas as informações necessárias para atestar a veracidade do crédito, a contribuinte fora reintimada, em 26/9/2011, a apresentar demonstrativos nos moldes previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e especificado no item “4.7 Controle Patrimonial” do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 25, de 07 de junho de 2010, entretanto, em 3/10/2011, o contribuinte, em resposta à intimação, alegou que, como as informações solicitadas não constavam nos sistemas eletrônicos da incorporada, não as apresentariam nos moldes especificadas no item “4.7 Controle Patrimonial”.

Em face dessa circunstância e tendo em conta que a própria recorrente reconheceu, em 23/9/2011, por meio de mensagem eletrônica, que o crédito pleiteado pelo contribuinte fora erroneamente informado no Dacon como créditos relacionados apenas ao encargo da depreciação, quando, na verdade, referia-se também a créditos relacionados à aquisição de ativo imobilizado, em 2/2/2012, ela foi intimada a apresentar as notas fiscais de aquisição de **uma amostra de códigos de bens patrimoniais** extraída dos relatórios apresentados em 15/9/2011. É pertinente ressaltar que, diferentemente do alegado, a fiscalização não abandonou a escrituração contábil da recorrente, tanto que solicitou as notas fiscais apenas de uma amostra de códigos de bens patrimoniais relevantes.

Além disso, os códigos apresentados, no relatório colacionado aos autos, sugeriam que havia encargos de depreciação calculados sobre bens do ativo diferido e reavaliação de ativos que tiveram a vida útil elevada para mais de 10 anos, conforme informara a própria recorrente no termo de resposta apresentado em 21/11/2011, cujo excerto pertinente segue transcrito:

Alguns dos principais ativos da planta industrial da Copesul, tiveram a sua vida útil elevada para mais de 10 anos, através de laudo de empresa competente, portanto, as aquisições que deram origem a depreciação que foi base de cálculo para tomada de crédito de Pis e da cofins envolvem documentação tão elevada que torna quase impraticável o seu levantamento.

Assim, diante de irregularidades tão graves, indubitavelmente, a fiscalização tinha o dever de se respaldar em documentos adequados que confirmassem valores tão elevados de créditos informados nos relatórios apresentadas pela interessada.

Em relação às demais justificativas de que era (i) difícil comprovar os valores informados, (ii) era uma empresa séria e conceituada e que (iii) sempre se posicionara de maneira séria e respeitosa com relação às diversas ações fiscalizatórias empreendidas em seu estabelecimento, além de não ter respaldo jurídico, obviamente, não tem condão de eximir a recorrente, nem qualquer outro contribuinte, do seu dever legal de comprovar com documentos hábeis e idôneos as informações prestadas à administração tributária, conforme expressamente determina o art. 195 do CTN.

Por todas essas razões, fica evidenciado que a recorrente tinha a obrigação de apresentar a fiscalização os documentos solicitados, conforme exigia o *caput* do art. 65⁵ da

⁵ "Art. 65 . A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas."

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, na época vigente. No caso, embora intimada a apresentar as referidas notas fiscais na fase de diligência fiscal e, por força do disposto no art. 15 do PAF, estivesse obrigada a apresentá-las na fase manifestação de inconfirmade, a recorrente nada apresentou.

Entretanto, contrariando a alegação de que era de difícil comprovação os valores dos encargos de depreciação informados, sem justificativa plausível, a recorrente apresentou, a título apenas exemplificativo, as cópias das notas fiscais de fls. 3.785/3.879, desacompanhadas de qualquer demonstrativo que vinculasse tais documentos aos bens depreciados informados no relatório entregue a fiscalização.

Dessa forma, além de não atender os requisitos procedimentais mínimos que permitissem a comprovação dos valores glosados, as notas fiscais apresentadas na presente fase recursal não podem ser admitidas, haja vista que alcançadas pelo instituto da preclusão, expressamente previsto no § 4º do art. 16 do PAF.

Por todas essas considerações, propõe-se a manutenção integral da glosa dos valores dos encargos de depreciação discriminados na Tabela de fl. 55.

III - DA GLOSA DOS CRÉDITOS DE COFINS-IMPORTAÇÃO

Segundo a fiscalização, não obstante a correta apuração dos créditos da Cofins – Importação, vinculados à receita de exportação, por falta de amparo legal, tais créditos não eram passíveis de ressarcimento nem compensação, mas somente poderiam ser utilizados na dedução dos débitos da Cofins a pagar apurados sobre as operações tributáveis no mercado interno, na forma dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003, conforme expressamente estabelecido no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, a seguir transcrito:

*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. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

[...]

*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 subseqüentes.

[...] (grifos não originais)

Em sentido contrário, a recorrente alegou que o art. 16 da Lei nº. 11.116, de 2005, havia autorizado o ressarcimento e a compensação dos referidos créditos, porque os créditos vinculados às receitas de exportação estavam contemplados nas hipóteses de desoneração previstas no art. 17 da Lei nº. 11.033, de 2004. Os citados preceitos legais têm a seguinte redação, *in verbis*:

Lei 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.

Lei 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 nos 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. (grifos não originais)

Do contejo dos referidos entendimentos, fica evidenciado que a controvérsia em questão limita-se ao significado e alcance dos referidos preceitos legais. Com efeito, no entendimento da fiscalização, os créditos da Cofins – Importação, vinculados às receitas de exportação, somente pode ser utilizados na dedução dos débitos da Cofins não cumulativa apurados sobre as operações tributadas no mercado interno, enquanto que a recorrente entende que tais créditos também podem ser compensados ou ressarcidos em dinheiro.

Das formas de aproveitamento do saldo credor da Cofins-Importação.

Sem entrar em pormenor acerca da natureza jurídica e da distinção entre os institutos jurídicos da suspensão, isenção, alíquota 0 (zero), não incidência e imunidade, é indubitado que, para fins de aproveitamento do saldo credor da Cofins não cumulativa, os créditos vinculados às operações de exportação receberam tratamento distintos das operações de vendas efetuadas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da referida Contribuição.

Com efeito, as formas de utilização do saldo credor da Cofins não cumulativa, relativos a bens, serviços, custos e despesas vinculados às receitas de exportação, apurado na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, encontram-se disciplinadas no art. 6º desta Lei, que tem o seguinte teor:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

§ 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.

[...].

De forma expressa, o § 1º em destaque remete aos créditos apurados, exclusivamente, na forma do art. 3º, cujo § 3º determina que o direito de desconto de crédito aplica-se, exclusivamente, às operações com pessoas jurídicas domiciliadas no País, conforme a seguir exposto:

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

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

[...] (grifos não originais)

Portanto, resta demonstrado que somente o saldo o credor remanescente dos créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos ocorridos no País, vinculados à receita de

exportação, pode ser objeto de compensação e ressarcimento, nos termos do art. 6º acima transcrito.

O mesmo tratamento legal também se aplica a compensação e ressarcimento do saldo dos créditos presumidos do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, conforme expressamente dispõe art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, a seguir transcrito:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Portanto, além de não ter amparo legal, o entendimento esposado pela recorrente conferiria tratamento privilegiado aos exportadores submetidos ao regime de cobrança não cumulativa das citadas Contribuições, sem qualquer razão plausível.

Por sua vez, as hipóteses desonerativas previstas no art. 17 da Lei nº. 11.033, de 2004, aplica-se apenas às operações de venda realizadas para o mercado interno. Logo, as formas de aproveitamento do saldo credor, prevista no art. 16 da Lei nº. 11.116, de 2005, aplica-se somente aos créditos vinculadas as operações de venda realizadas no mercado nacional com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, uma vez que o referido preceito legal faz referência apenas ao saldo credor “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**”.

Assim, com respaldo nos referidos preceitos, pode-se asseverar que a forma de aproveitamento dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação encontra-se estabelecido no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, enquanto que o aproveitamento do crédito apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de venda no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência encontra-se estabelecido o art. 16 da Lei nº. 11.116, de 2005.

Comparando o teor dos dois preceitos legais em comento, verifica-se que somente o art. 16 da Lei nº. 11.116, de 2005 contempla a compensação e o ressarcimento do saldo credor do crédito da Cofins – Importação apurado na forma do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, o que contraria o entendimento apresentado pela recorrente.

Da mesma forma, em conformidade com o entendimento aqui esposado, determinava os art. 21 e 22 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, vigente na época dos fatos, cuja redação foi mantida pelas Instruções Normativas que lhe

seguiram⁶, que o saldo credor da Cofins – Importação somente poderia ser compensado ou ressarcido se vinculado a vendas efetuadas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, conforme explicitado nos fragmentos relevantes a seguir transcritos:

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

*I - custos, despesas e encargos **vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior**, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;*

*II - custos, despesas e encargos **vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência**; ou*

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

[...]

*§ 4º **O disposto no inciso II** aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*

[...]

*Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e **o § 4º do art. 21**, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.*

[...] (grifos não originais)

Em suma, chega-se a conclusão de que o saldo credor da Cofins-Importação, apurado na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, somente pode ser utilizado: a) na dedução do valor débito da Cofins não cumulativa, sem qualquer restrição; e b) na compensação de débitos próprios ou no ressarcimento em dinheiro, porém, neste caso, restrito aos custos, despesas e encargos de importação vinculados às receitas de venda efetuadas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Da dedução do saldo credor da Cofins-Importação vinculada à receita no mercado interno.

⁶ A mesma redação foi mantida nos arts. 27 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 (revogada), e nos arts. 27 e 49 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, atualmente

Na eventualidade de não ser acatado o direito de compensação e ressarcimento do saldo credor da Cofins-Importação vinculado às receitas de exportação, alegou a recorrente que (i) deveria ter utilizado todo o saldo credor remanescente da Cofins-Importação vinculado à receita de exportação, por ela convalidado no período, na dedução da contribuição devida no mês, inclusive porque tinha saldo credor mais do que suficiente para tanto, e (ii) deferido, em contrapartida, a compensação e o ressarcimento do montante do saldo credor das aquisições no mercado interno vinculada à receita de exportação, que fora utilizado pela recorrente para descontar os débitos da Cofins apurados nos respectivos meses.

Analizando a Planilha “RECOMPOSIÇÃO DO DACon COFINS 3º Trim 2008” - Anexo VII (fl. 138) e Dacon do 3º trimestre de 2008 (Ficha 24), verifica-se que interessada apurou créditos de “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação” e “Importação Vinculado à Receita de Exportação”. Os primeiros, conforme já definido, não existe qualquer restrição quanto à forma de utilização, isto é, podem ser utilizados, primeiramente, na dedução, e remanescendo saldo, na compensação ou ressarcimento. Já os segundo, conforme exposto previamente, somente podem ser utilizados para dedução dos débitos da Cofins apurados no respectivo mês ou nos meses subsequentes. Em relação ao 3º trimestre de 2008, os valores apurados pela recorrente e pela fiscalização foram os seguintes:

ITENS	JULHO 2008		AGOSTO 2008		SETEMBRO 2008	
	Dacon	Fisco	Dacon	Fisco	Dacon	Fisco
Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação	4.290.759,33	4.079.434,86	5.218.527,52	4.786.846,53	-	-
Importação Vinculado à Receita de Exportação	5.109.107,42	5.109.107,42	5.587.986,12	5.587.986,12	453.742,84	453.742,84
TOTAL	9.399.866,75	9.188.542,28	10.806.513,64	10.374.832,65	453.742,84	453.742,84

Ora, se os créditos da Cofins-Importação vinculado à receita de exportação podem ser utilizados apenas para fim de dedução, obviamente, é mais vantajoso para o contribuinte utilizar primeiramente estes créditos na dedução do débito do mês e somente se ainda remanescer débito a pagar é que deve utilizar os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos ocorridos no mercado interno vinculado à receita de exportação, cujo saldo credor remanescente pode ser compensado ou ressarcido.

Entretanto, no caso em tela, não foi assim que procedeu a recorrente. Ao contrário, compulsando o Dacon do 3º trimestre de 2008 (Ficha 25B), verifica-se que ela utilizou na dedução do débito do mês de agosto de 2008, primeiramente, o valor de R\$ 9.509.286,88, que representa o total dos créditos da “Importação Vinculado à Receita de Exportação”, apurado nos meses de julho e agosto de 2008, e na dedução do saldo remanescente do débito do mês, no valor de R\$ 664.318,43, foi utilizado igual valor dos créditos da “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação”, cujo total apurado nos meses de julho e agosto de 2008 foi de R\$ 10.697.093,54.

Dessa forma, fica evidenciado que se a recorrente tivesse procedido de forma inversa, ou seja, deduzido primeiramente os crédito da Cofins-Importação vinculado à receita de exportação, o valor de R\$ 10.697.093,54 teria sido suficiente para dedução integral do saldo débito remanescente do mês de agosto de 2008 e ainda sobraria o valor de R\$ 523.488,23. Em consequência, sem levar em conta ajustes decorrentes das glosas realizadas pela fiscalização, a totalidade dos créditos calculados sobre os custos, despesas e encargos ocorridos no mercado interno vinculados à receita de exportação, no Dacon denominados de “Aquisição no Mercado

Interno Vinculado à Receita de Exportação”, no valor de R\$ 9.509.286,88, poderia ser integralmente compensado ou ressarcido.

Trata-se, portanto, de erro procedimental que deve ser relevado, em homenagem ao princípio da verdade material que, no âmbito do processo administrativo fiscal, deve ter prevalência em relação à verdade formal.

Com base nessas considerações, acata-se o pedido de inversão de dedução em apreço para que seja deduzido do débito da Cofins do mês agosto de 2008, primeiramente, os créditos da Cofins-Importação vinculado à receita de exportação, limitado ao novo valor dos créditos calculados sobre os custos, despesas e encargos ocorridos no mercado interno vinculados à receita de exportação (no Dacon denominados de “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação”), a ser apurado pela unidade preparadora da Receita Federal, da seguinte forma: ao valor de R\$ 8.866.281,39, somatório dos créditos apurados nos meses de julho e agosto de 2008, já apurado e descontado pela fiscalização, deverá ser acrescido os valores dos créditos glosados restabelecidos neste julgamento a título de créditos da “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação”.

Em face da inversão do referido procedimento de dedução, o valor do saldo credor remanescente dos créditos da “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação” deverá ser destinado, primeiramente, à compensação dos débitos declarados nas DComp colacionadas aos autos, até o limite do créditos apurado, e, se ainda remanescer saldo credor, destinado ao ressarcimento em dinheiro.

IV - DO ERRO MATERIAL NO TRANSPORTE DO SALDO DE CRÉDITO DA IMPORTAÇÃO VINCULADA À RECEITA TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO

A recorrente informou que, ao analisar a Ficha 24 - Controle de Utilização dos Créditos no Mês - do Dacon do mês de julho de 2008, verificou que do saldo remanescente da Cofins-Importação vinculada à receita tributada no mercado interno, no valor de R\$ 8.175.922,01, apurado no mês de julho de 2008, foi transferido para o mês de agosto de 2008 apenas o valor de R\$ 1.321.038,11, conforme consignado Ficha 24 - Controle de Utilização dos Créditos no Mês - do Dacon do mês de agosto de 2008.

Em decorrência, alegou que o equívoco cometido configurava erro material passível de retificação pelo contribuinte ou pela autoridade administrativa, de ofício, assegurando a prevalência da verdade material sobre a formal.

De acordo com o § 2º do art. 147 do CTN, a competência para retificação, de ofício, de erros materiais contidos em declaração apresentada pelo contribuinte é da autoridade administrativa competente para revisá-la. Por outro lado, por falta de previsão regimental, essa matéria não é da competência deste Conselho.

Além disso, analisando o Termo de Verificação Fiscal colacionado aos autos, verifica-se que o referido erro não foi relatado pela fiscalização nem foi suscitado pela recorrente na manifestação de inconformidade, portanto, não foi instaurado litígio nem houve julgamento de primeiro grau sobre questão que possa ser reapreciada por este Colegiado.

Com base nessas considerações, não se toma conhecimento da alegação suscitada pela recorrente sobre o mencionado erro material.

V - DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, vota-se por conhecer parcialmente o recurso e na parte conhecida, em preliminar, negar o pedido de diligência e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para que seja:

1) mantida a glosa integral dos valores dos créditos calculados sobre os: a) valores dos serviços de transmissão de energia elétrica, discriminados na Tabela de fl. 46; b) valores das despesas com fretes no transporte de produtos acabados, identificados na Tabela de fl. 49 como “Fretes para empresas de armazenagem”, por falta de previsão legal; c) valores das despesas com serviços de administração de navio, especificados na Tabela de fl. 49, por se tratar de matéria não recorrida; e d) valores dos encargos de depreciação, discriminados na Tabela de fl. 55, por falta de provas;

2) mantida a glosa parcial dos valores dos créditos calculados sobre os gastos com: a) fretes no transporte de matérias-primas entre plantas ou estabelecimentos industriais da recorrente, identificados na Tabela de fl. 49 como “frete de transferência entre estabelecimentos”, devendo ser restabelecidos os créditos calculados sobre os valores dos fretes comprovados por meio dos Conhecimentos de Transporte de fls. 3.300/3.323; e b) fretes no transporte de produtos de terceiros, identificados na Tabela de fl. 49 como “fretes de materiais diversos”, que foram utilizados na prestação de serviços de logística portuária, devendo ser restabelecidos os créditos calculados sobre os valores dos fretes comprovados por meio dos Conhecimentos de Transporte de fls. 3.217/3.264;

3) restabelecidos os valores dos créditos calculados sobre os demais itens glosados pela fiscalização;

4) deduzido do valor do débito da Cofins do mês agosto de 2008, primeiramente, os créditos da Cofins-Importação vinculado à receita de exportação, limitado ao novo valor dos créditos calculados sobre os custos, despesas e encargos ocorridos no mercado interno vinculados à receita de exportação (no Dacon denominados de “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação”), a ser apurado pela unidade preparadora da Receita Federal, da seguinte forma: ao valor de R\$ 8.866.281,39 (somatório dos créditos dos meses de julho e agosto de 2008), já apurado e descontado pela fiscalização (fls. 137/138), deverá ser acrescido os valores dos créditos glosados restabelecidos neste julgamento a título de créditos da “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação”; e

5) o valor do saldo credor remanescente dos créditos da “Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação”, apurado no 3º trimestre de 2008, decorrente da inversão do referido procedimento de dedução, deverá ser destinado, primeiramente, à compensação dos débitos declarados nas DComp colacionadas aos autos, até o limite dos créditos apurados, e, se ainda remanescer saldo credor, o valor restante destinado ao ressarcimento em dinheiro.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

Em que pese o elogiável estudo desenvolvido pelo i. Relator do Processo acerca dos liames a serem considerados na definição do processo de produção da Recorrente e, como consequência, da procedência ou não dos créditos de que se apropriou nos gastos incorridos na fabricação dos produtos que, vendidos, geraram a receita passível de incidência das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e para o PIS/Pasep, ouso divergir a respeito de apenas dois pontos tratados na decisão: **(i)** a possibilidade de utilização, para fins de ressarcimento ou compensação, do valor dos créditos apurados na importação dos insumos empregados na fabricação de produtos exportados e **(ii)** o direito de crédito nos gastos com transmissão de energia elétrica.

Explico a seguir minhas razões de decidir.

Como bem leciona o Voto em relação ao primeiro ponto acima indicado, a Lei 10.833/03, em sua redação original, artigo 6º, definiu que o saldo credor da Cofins apurada na forma do artigo 3º, relativos a bens, serviços, custos e despesas vinculados às receitas de exportação, poderia ser utilizado **(i)** na dedução do valor da contribuição a recolher, **(ii)** na compensação com débitos próprios de tributos e contribuições administrados pela SRF ou, não sendo possível nenhuma das duas formas preferenciais, **(iii)** para ressarcimento em dinheiro⁷.

Do teor do parágrafo 3º do artigo 6º, infere-se tratar-se de um direito outorgado em caráter exclusivo às empresas que exportam mercadorias para o exterior e apenas em relação aos gastos (custos, despesas e encargos) vinculados à receita decorrente dessas exportações.

Com efeito, na instituição do Sistema Não Cumulativo de apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins todo o valor apurado na forma do artigo 3º da Lei 10.833/03 (e 10.637/02) estava destinado exclusivamente à dedução do valor das Contribuições a pagar nos meses subsequentes. Observe-se.

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

(...)

§ 4º - O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Apenas as empresas exportadoras foram contempladas com a possibilidade de utilizar tais créditos nas outras finalidades acima descritas.

⁷ Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

§ 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.

[...]

Como ninguém desconhece, esse tratamento privilegiado aos exportadores decorre de uma política econômica de favorecimento às vendas realizadas a empresas estabelecidas no exterior, com o que se pretende obter saldos cada vez mais positivos da balança comercial e incremento da disponibilidade de divisas.

Essa situação; contudo, foi substancialmente alterada com a inovação introduzida pela Lei 11.116/05, que, em seu artigo 16, outorgou a todas as empresas submetidas ao Sistema Não Cumulativo de apuração das Contribuições os mesmos direitos de uso dos créditos acumulados concedidos inicialmente apenas aos exportadores. Leia-se o texto.

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 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.

(...)

Seguindo por essa linha de raciocínio creio que possa parecer até um tanto óbvio o entendimento de que o disposto no artigo 16 da Lei 11.195/05 apenas colocou em pé de igualdade todas as empresas incluídas na incumulatividade das Contribuições; contudo, a decisão que vinha sendo encaminhada propunha outro entendimento.

Baseado na disposição contida no § 1º do artigo 6º da Lei 10.833/03 que, ao autorizar a utilização dos créditos vinculados às receitas de exportação também na compensação de outros tributos ou restituição em dinheiro, remetia, de forma expressa, aos créditos apurados na forma do art. 3º da Lei 10.833/03, o i. Relator considerou que os créditos decorrentes das operações de importação não estariam contemplados na autorização concedida pelo artigo 16 da Lei 11.195/05 uma vez que o § 3º do art. 3º da Lei 10.833/03 determina que o direito de apuração de créditos aplica-se, exclusivamente, às operações com pessoas jurídicas domiciliadas no País⁸.

É neste ponto que peço vênha para apresentar minha divergência.

Parece-me claro que a restrição determinada no § 3º do art. 3º da Lei 10.833/03, de que apenas as operações com pessoas jurídicas domiciliadas no País dessem direito ao crédito, estava associada ao fato de não existir, à época da entrada em vigor da Lei, previsão de tributação das Contribuições na importação de mercadorias. De fato, foi apenas na entrada em vigor da Lei 10.865/04 que foram instituídas as Contribuições para o PIS/PASEP e Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços.

⁸ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

Quanto a isso, de grande importância para a solução da questão, observar que ao mesmo tempo em que instituiu a nova base de incidência, a Lei 10.865/04 cuidou também de introduzir o encargo dela decorrente no sistema de apuração não cumulativa, admitindo que os valores pagos nas operações de importação fossem deduzidos do valor das Contribuições devidas, sem fazer qualquer tipo de ressalva às aquisições destinadas à fabricação de bens a serem exportados, se não vejamos.

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. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

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;

(...)

Mais tarde, como se viu, com a edição da Lei 11.116/05 todos os valores pagos pelo contribuinte a título de PIS/Cofins, fossem eles derivados de gastos na aquisição de insumos no mercado interno (na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) ou no mercado externo (na forma do art. 15 da Lei nº 10.865/04), acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, passaram a ser passíveis de compensação/ressarcimento.

E nem se diga que a reiterada menção das disposições normativas ao crédito calculado na *forma dos artigos 2º e 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03* esteja excluindo a forma de apuração do artigo 5º e 6º das respectivas Leis. Os próprios artigos 5º e 6º, ao concederem o direito de uso do crédito acumulado, fazem remissão à forma do artigo 3º. E a razão é óbvia, o crédito que é acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário sempre o será na *forma dos artigos 2º e 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03*, ainda que decorram do art. 15 da Lei nº 10.865/04.

Vale o mesmo, e com muito mais razão, para a equivalência proposta no Voto neste particular vencido com os créditos presumidos instituídos pela Lei 9.363/96.

À época, a importação de bens e serviços não era hipótese de incidência das Contribuições, que, como sobredito, só vieram a ser exigidas neste tipo operação a partir do ano de 2004. Na medida em que a Lei estabeleceu uma forma de ressarcimento das Contribuições incidentes na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo⁹, razão nenhuma havia para que aquisições sobre as quais não incidiam as Contribuições dessem direito ao crédito.

⁹ Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Basta rememorar toda a discussão havida em torno da possibilidade de apuração do crédito presumido instituído pela Lei em questão na aquisição realizadas às pessoas físicas. Toda a controvérsia girou sempre em torno da possibilidade de reconhecimento do crédito pelo fato de, nas operações anteriores à venda realizada ao produtor pela pessoa física, tivesse ocorrido a incidência das Contribuições. Nunca se cogitou da possibilidade de crédito mesmo para insumos que jamais tivessem sido onerados pelas Contribuições.

Ainda sobre as questões de caráter eminentemente legal, cumpre fazer uma ressalva a respeito do enunciado do artigo 16, caput, da Lei 11.116/05.

O disposto no artigo 17¹⁰ da Lei nº 11.033/04, ao qual faz remissão o artigo 16 da Lei 11.116/05, não trouxe absolutamente nada de novo ao cenário que encontrou. A permissão de acumulação do saldo credor nele contida jamais foi proibida pela legislação que introduziu a sistemática da incumulatividade das Contribuições, *ex vi* § 4º do art. 3º da Lei 10.833/03¹¹.

Quero dizer, o caput do artigo 16 da Lei 11.116/05 pode, sem nenhum ganho ou prejuízo, ser reduzido ao seguinte texto: "*O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 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 poderá ser objeto de:*".

Com base nisso que não vejo grande relevância da discussão acerca dos conceitos utilizados pelo artigo 17 - suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, pois a manutenção dos créditos jamais foi vedada.

Inobstante, ainda que se entenda que a Lei 11.033/04 trouxe inovação ao mundo jurídico e, por conseguinte, deva ser observada como regra delimitadora das hipóteses de aplicação do disposto no artigo 16 da Lei 11.116/05, o fato é que não há motivos válidos para que à desoneração das receitas decorrentes de exportação seja negada a classificação de não-incidência.

A começar pelo próprio enunciado do artigo 6º¹².

Em lugar da exclusão de base de cálculo prevista no artigo 1º, ou da isenção ou redução a zero previstas em outros artigos, o artigo 6º determina expressamente: *a COFINS não incidirá (...)*.

Mas não é só isso que revela tratarem-se as receitas de exportação de uma hipótese de não incidência.

Como é de sabença, a não incidência tributária acontece quando, a despeito da intenção do legislador ordinário, determinado tipo de operação ou ocorrência já nasce fora do campo de incidência do tributo ou contribuição. Ela está relacionada, *stricto sensu*, aos fatos

¹⁰ 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.

¹¹ § 4º - O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

¹² Vale o mesmo para o artigo 5º da Lei 10.637/02.

Contudo, também atribui-se essa condição às operações que, embora guardem similitude com o fato gerador do tributo ou contribuição, foram excluídas com campo de incidência pelo legislador constitucional.

A imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: "Compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência". Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que ode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exerce a competência tributária"¹³.

No caso em apreço, é de se perguntar por que motivo plausível deveria prevalecer o entendimento de que a *não incidência* a que se refere o artigo 17 da Lei 11.033/04 diga respeito, única e exclusivamente, aos fatos geradores em relação aos quais ela seja uma condição implícita? Parece-me que essa interpretação encontraria escassas hipóteses que lhe atribíssem algum sentido prático (talvez para as receitas não enquadradas no conceito de faturamento, no Regime Cumulativo de apuração das Contribuições, ou para outros ingressos atípicos que não possam ser definidos como receita).

É por conta disso tudo que me sento seguro em afirmar que a menção à não-incidência encontrada no artigo 17 da Lei 11.033/04 diz respeito, sim, às imunidades estabelecidas na Constituição Federal.

De resto, ainda a respeito das normas legais aplicáveis, necessário destacar que, mais uma vez divergindo respeitosamente do meu i. Colega, não me parece que a

¹³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16º ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

14 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imunidades: contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1992.

Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005 tenha trazido uma definição taxativa a respeito assunto. Muito pelo contrário, o que depreendo da Norma é uma verdadeira incerteza a respeito da correta interpretação do assunto em questão. Em lugar de dizer que os créditos aqui discutidos não podem ser ressarcidos, a Norma tangenciou o assunto, revelando apenas o entendimento de que os outros podem, sem demonstrar a convicção esperada.

Observe-se o texto (mantenho os grifos acrescidos pelo Relator).

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos **vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior**, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos **vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência**; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

[...]

§ 4º **O disposto no inciso II** aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação **apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.**

[...]

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e **o § 4º do art. 21**, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

Finalmente, encerro o assunto por dizer que não vejo nada de estranho em que as coisas assim sejam. Estranho, a meu sentir, seria se as Leis determinassem em sentido contrário.

É de perguntar por que justamente as exportações, que foram desde o primeiro momento contempladas com o direito de ressarcimento e compensação dos créditos acumulados, deveriam ficar de fora do mesmo direito, apenas por que os gastos estão vinculado às importações. As empresas exportadoras que, por quaisquer razões, tenham de importador os insumos que utilizam no processo produtivo terminariam acumulando crédito podres, em detrimento de todo o arcabouço lógico tão bem conhecido pelos que laboram na atividade de aplicação do direito tributário/aduaneiro.

Superada essa questão, passo aos créditos decorrentes dos serviços de transmissão.

Como ninguém desconhece, o sistema de abastecimento de energia elétrica do País sofreu alterações em período recente. A geração, transmissão e distribuição da energia, antes verticalizadas e concentradas em uma única operadora para cada Região, foram apartadas e o serviço concedido a diferentes empresas do setor privado, que ficaram responsáveis por determinada etapa do abastecimento. Todas essas etapas, contudo, devem ser consideradas, com antes o eram, integrantes do conceito de energia elétrica estampado na Lei e os créditos a eles correspondentes admitidos no cálculo do valor das Contribuições devido.

Por força da decisão tomada no vertente Voto, o dispositivo proposto no Voto em parte vencido fica modificado, passando a ter a seguinte redação (na qual foram mantidas as disposições que não foram alteradas pela divergência neste consignada):

1) mantida a glosa integral dos valores dos créditos calculados sobre os: a) valores das despesas com fretes no transporte de produtos acabados, identificados na Tabela de fl. 49 como “Fretes para empresas de armazenagem”, por falta de previsão legal; b) valores das despesas com serviços de administração de navio, especificados na Tabela de fl. 49, por se tratar de matéria não recorrida; e c) valores dos encargos de depreciação, discriminados na Tabela de fl. 55, por falta de provas;

2) mantida a glosa parcial dos valores dos créditos calculados sobre os gastos com: a) fretes no transporte de matérias-primas entre plantas ou estabelecimentos industriais da recorrente, identificados na Tabela de fl. 49 como “frete de transferência entre estabelecimentos”, devendo ser restabelecidos os créditos calculados sobre os valores dos fretes comprovados por meio dos Conhecimentos de Transporte de fls. 3.300/3.323; e b) fretes no transporte de produtos de terceiros, identificados na Tabela de fl. 49 como “fretes de materiais diversos”, que foram utilizados na prestação de serviços de logística portuária, devendo ser restabelecidos os créditos calculados sobre os valores dos fretes comprovados por meio dos Conhecimentos de Transporte de fls. 3.217/3.264;

3) restabelecidos os créditos calculados sobre os demais itens glosados pela fiscalização, cujo valor recalculado e acrescido do valor dos créditos correspondentes às operações de importação, deverá ser utilizado primeiro para dedução do valor do débito da Cofins e, depois, restando saldo credor, para compensação ou ressarcimento em dinheiro.

É como VOTO.

Sala de Sessões, 26 de fevereiro de 2014.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Redator

¹⁵ III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Processo nº 11080.931975/2011-16
Acórdão n.º **3102-002.166**

S3-C1T2
Fl. 23

CÓPIA