



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.000067/2010-80
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.584 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de junho de 2023
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Alexandre Freitas Costa e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS que, por unanimidade de votos, indeferiu o pedido de diligência/perícia e julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de diligência/perícia posto na peça contestatória.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da COFINS não-cumulativa é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição, sujeitas à alíquota zero e as receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno (tributadas e NT).

REGIME NÃO-CUMULATIVO. RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos previsto no âmbito da não-cumulatividade, na receita bruta total devem ser incluídas todas as receitas da pessoa jurídica que estejam associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns, e não aquelas que, por sua natureza, não se caracterizem como tal, como é o caso das receitas financeiras e das receitas de vendas do ativo permanente.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.584 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12585.000067/2010-80

processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a crédito relativo às suas aquisições.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRODUTOS DE LIMPEZA. PROCESSO PRODUTIVO. REQUISITOS.

Somente materiais de limpeza ou higienização aplicados diretamente no curso do processo produtivo geram créditos da não-cumulatividade, ou seja, não são considerados insumos os produtos utilizados na simples limpeza do parque produtivo, os quais são considerados despesas operacionais.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE BENS E INSUMOS IMPORTADOS

O direito ao crédito a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS EM OPERAÇÕES DE HEDGE. CONDIÇÕES.

A apuração de créditos relacionados a perdas nas operações de *hedge* requer a comprovação de que estas estavam relacionadas com as atividades operacionais da pessoa jurídica e que se destinavam à proteção de seus direitos e obrigações, sendo que o descumprimento das determinações legais não permitem a aferição/verificação da natureza de tais operações.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por reproduzir com exatidão os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo abaixo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMPs transmitidas pela contribuinte entre 09/06/2006 e 26/07/2007, através das quais pretendeu a compensação de valores credores de COFINS não-cumulativa vinculados à receita do mercado interno (1º trimestre de 2005), com débitos administrados pela RFB.

A repartição fiscalizadora efetuou auditoria e produziu despacho onde dissecou, pormenorizadamente, os problemas encontrados, tendo apontado o valor passível de compensação. Foi emitido *Despacho Decisório* por meio do qual reconheceu-se parcialmente o direito creditório da COFINS não-cumulativa vinculada à receita do mercado interno, sendo, por consequência, homologadas as Declarações de Compensação até o limite do crédito (tabela). Do *Despacho Decisório* a contribuinte tomou ciência em 27/10/2010 (AR) e, não se conformando, apresentou, através de procuradores, manifestação de inconformidade onde, de início, referiu aos fatos, para, a seguir, argumentar (de forma resumida):

1) **Créditos a descontar na importação:** a empresa apurou créditos decorrentes de suas operações de importação de insumos e produtos para revenda, norteando-se pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004. O Fisco questionou tais créditos com base nas seguintes premissas: (a) importação de bens classificados na NCM 38.08 assim como das matérias-primas utilizadas para sua produção que supostamente deveriam ser tributados à alíquota zero da contribuição; e (b) crédito tomado sobre produtos que não se caracterizam no conceito de insumos. Ocorre que o NCM 38.08 não diz respeito apenas a defensivos agrícolas, bem como a empresa não fabrica somente o tipo de produto classificado em tal NCM. Estão inseridos no rol de produtos abarcados pela NCM 38.08 diversas outras mercadorias e não só defensivos agrícolas abarcados pela alíquota zero da contribuição. A

empresa é produtora de inseticidas, raticidas, produtos de jardinagem amadora e repelentes, os quais se inserem, como os defensivos agrícolas, no rol 38.08 da NCM, mas que são tributados pela alíquota regular. Não foram confrontados os NCMs indicados pela empresa em suas DIs, se pautando o despacho decisório apenas em premissa de que todos os produtos comercializados estariam classificados no NCM 38.08 como defensivos agrícolas e que, por isso, não dariam direito ao crédito pleiteado. Acosta planilha e *folders*.

2) **Créditos decorrentes da aquisição de insumos:** a Fiscalização glosou créditos da empresa relativos à aquisição de insumos utilizados em seu processo produtivo. Estas glosas são refutadas porque:

a) *conceito de insumos*: tomando-se como referência os intentos do Legislador, constantes de Exposição de Motivos da norma instituidora da sistemática não-cumulativa da COFINS (delimitou o regime de apuração de créditos totalmente diferente daquela adotada pela legislação do IPI), reputa-se claramente ilegal o conceito utilizado pela Fiscalização na definição de insumos. A definição sugerida pela Fiscalização se pautou, além da impossível utilização por analogia das normas do IPI, também na IN n.º 247/2002, que trata quase que de forma idêntica da conceituação de insumos para creditamento da COFINS da conceituação elaborada para fins de IPI. Isso fica latente quando se contempla como um dos pré-requisitos para o enquadramento de determinada mercadoria como insumo seu contato direto com o produto final que está sendo elaborado.

A intenção do legislador era a desoneração do faturamento e não do produto final, razão pela qual difícil conceber como necessários, para a conceituação de insumos, a restrição contida no referido dispositivo infralegal, que obriga a ocorrência do contato direto da mercadoria com o produto final que se está a elaborar. A norma infralegal agiu ao total arrepio de suas competências ao regular preceito em total desacordo com os intentos da legislação que lhe dá fulcro, sofrendo, por conseguinte, de uma ilegalidade contida em sua gênese. Deve ser afastada a aplicabilidade da possível interpretação restritiva do crédito aqui discutido, pautada pela definição contida na IN, que obrigue o contato direto do insumo com o produto final que se está a produzir. É de todo evidente que o crédito de insumos apropriados pela empresa não pode ser contestado pelos argumentos levantados pela Fiscalização, vez que este se baseou em norma ilegal emitida pela RFB em desacordo com a legislação que lhe dá sustento, devendo este ser reconhecido em sua totalidade;

b) *contato direto dos insumos glosados ao produto final*: após análise exaustiva dos diversos produtos enumerados pela Fiscalização em sua planilha de exclusões, a empresa houve por bem elaborar demonstrativo (anexado), no qual justifica o enquadramento dos produtos desconsiderados do conceito de insumos sugerido, refutando os argumentos de que estes não poderiam gerar direito ao crédito de COFINS apropriado.

Assim:

1) materiais de embalagem: em sua totalidade, os materiais de embalagem considerados pelo despacho decisório como de mero acondicionamento para transporte, compõem na verdade o produto final e servem não para o transporte, mas sim para a proteção dos produtos comercializados desde o término de sua produção até o consumo final. Os produtos elaborados pela empresa, por serem de cunho tóxico, se sujeitam a diversas normas regulatórias emanadas por Agências Governamentais, as quais lhe obrigam a acondicionar suas mercadorias em embalagens padronizadas e resistentes. As caixas (que compõem grande parte dos produtos glosados pelo despacho em questão) são reforçadas por divisórias e colunas de proteção, além de se utilizarem de gramatura superior as caixas comuns contidas no mercado, evitando que o produto químico

produzido sofra alterações em decorrência do contato excessivo com, por exemplo, a luz solar. Tal proteção não visa o transporte da mercadoria, a qual seria inutilizada por seu consumidor final após o recebimento destas, mas sim o acondicionamento de produtos tóxicos que devem ser sempre guardados por estas na sequência ao seu manejo, evitando assim prejuízos ao meio ambiente decorrentes de possíveis contaminações. Também se pode ver que na embalagem do produto final comercializado existem rótulos que são colocados em cada uma delas contendo informações importantes acerca das recomendações para a utilização dos produtos, assim como dos perigos que este pode causar caso sejam manejados de forma imprópria. Se estas caixas servissem apenas para o mero transporte não se fariam necessárias explicações atinentes aos procedimentos que devem ser adotados pelo consumidor final para utilização dos produtos. Os materiais de embalagem servem ao propósito de acondicionamento da mercadoria em si e não para o mero transporte destas.

Não há que se falar em ilegalidade do crédito, devendo as caixas e todos os outros produtos que a compõem (rótulos, tinta, etiquetas e etc.) ser reconhecidos como insumos dos produtos comercializados, com geração de créditos;

2) materiais de limpeza: podem ser separados naqueles que são utilizados para a limpeza do pátio industrial e nos que são utilizados como produtos intermediários que visam a higienização das tubulações por onde passam os produtos químicos elaborados pela empresa ou o tratamento da água utilizada para aquecer em "banho-maria" as matérias primas colocadas na caldeira de produção. Quanto a estes últimos, por serem de aplicação necessária ao processo produtivo, não há que se questionar que geram direito ao crédito de COFINS. Os produtos glosados pela fiscalização, como se comprova pela planilha anexa, dizem respeito ao segundo tipo de materiais de limpeza, ou seja, aqueles que estão inseridos no processo produtivo e não são simplesmente utilizados para desinfetar o pátio fabril, mas sim para impedir que bactérias contaminem os produtos químicos que estão sendo produzidos;

3) créditos sobre matéria prima - alíquota zero: esse benefício é aplicado apenas nas aquisições destinadas à produção de defensivos agrícolas, sendo que nas aquisições regulares destas mercadorias no mercado interno ou externo ocorre a incidência normal de COFINS. Como dito, é empresa que, dentre outros, produz mercadorias saneantes também classificadas no NCM 38.08 (engloba os defensivos agrícolas), as quais se sujeitam à alíquota regular da contribuição aqui tratada (inseticidas, raticidas, fungicidas e etc.). Assim, equivocada está a Fiscalização ao glosar, sem uma análise aprofunda, todas as matérias primas adquiridas após a data de vigência da alíquota zero atribuída para a produção de defensivos agrícolas.

3) **Outros Créditos - Operações de hedge**: os créditos de COFINS decorrentes de encargos incorridos em operações financeiras de *hedge*, eram passíveis de apropriação sob a alíquota de 4,6%, conforme art. 84 da Lei n.º 10.833/2003. Esse artigo foi depois revogado pelo art. 35 da Lei n.º 11.051/2004. O Fisco glosou os créditos em questão fundamentando que as chamadas operações de *hedge* só poderiam ser conceituadas caso contemplassem a proteção de risco inerente a uma operação singular e não de um conjunto de operações. Alegou, também, que a empresa não teria apresentado os contratos relativos a estas operações. A empresa realiza operações de fechamento de câmbio em moeda estrangeira, os quais são contabilizados em moeda local. O registro da mercadoria importada/exportada é realizado em data anterior às operações de fechamento de câmbio.

Visando evitar impactos cambiais (variações positivas ou negativas da moeda) que podem representar um risco para as suas atividades, a empresa realizou operações de *hedge*, a fim de compensar suas perdas ou ganhos, travando a taxa de conversão da

moeda do momento do registro até o momento do pagamento da importação/recebimento da exportação.

Quando verificado um prejuízo em tais operações de *hedge* (os quais tinham como premissa a proteção da taxa cambial aplicável sobre suas operações de compra e venda - cerne de suas atividades), a empresa se apropriava destas despesas, conforme permitia a legislação vigente à época (operações que buscavam a proteção de ativos/passivos de risco cambial que estavam intimamente ligadas às operações que praticava). As operações que realizou no período estão em completa consonância com o conceito de *hedge* definido no § 2º do art. 35 da IN SRF n.º 25/2001, vez que visavam a proteção de riscos inerentes a oscilações de taxas (câmbio) relacionados a determinados direitos e obrigações (contas a receber e contas a pagar). A norma não faz menção a um ou vários contratos de risco. Os créditos apropriados são válidos na rubrica do DACON do período em questão, pois visavam proteger posições de risco decorrentes de operações de importação que poderiam causar altos prejuízos para a empresa, não restando outra alternativa se não seu reconhecimento integral.

4) **Despesas com aluguéis:** a Fiscalização glosou parcela dos créditos aferidos nas rubricas “Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de PJ” e “Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de PJ” sob o argumento de estarem contidos em sua composição valores que não se prestam a este tipo creditório. A maioria das glosas diz respeito a despesas tidas com energia elétrica, as quais foram incorretamente inseridas nas rubricas em questão. Os créditos decorrentes de despesas de energia elétrica não vislumbram qualquer restrição pela legislação vigente da contribuição, devendo ser considerados em sua íntegra. A situação em tela se caracteriza como sendo mero equívoco formal cometido pela empresa no preenchimento de seu DACON. Não se presta como argumento suficiente para a glosa de créditos pleiteados, eis que nos processos referentes a ressarcimento/restituição, o princípio da verdade material deve ser aplicado, tanto quanto nos casos relativos à constituição de créditos tributários.

5) **Rateio Proporcional:** a Fiscalização recalculou as porcentagens adotadas pela empresa para fins de apuração dos tipos creditórios aferidos no período em questão, sob o argumento de que não poderiam ter sido incluídos no cômputo das "Receitas de Vendas Não Tributadas no Mercado Interno", receitas tidas com operações financeiras e com vendas de ativos imobilizados. Fundamentou no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004. Mas este artigo prevê apenas a possibilidade de manutenção dos créditos de COFINS dos contribuintes quando estes possuam receitas abrangidas por normas isentivas ou de não-incidência.

Não faz ele qualquer distinção entre as receitas que deverão ser incluídas ou não no computo da sistemática de cálculo intitulada "rateio proporcional". Além disso, caso estivesse correto o entendimento da Fiscalização, a exclusão destas receitas do cálculo do rateio proporcional não poderia ocasionar a anulação do direito creditório aferido, porquanto o crédito permaneceria válido, passando de um crédito decorrente de receitas não tributadas para um crédito de receitas tributadas e/ou de exportações.

6) **Diligências e perícias:** pelo volume de documentos juntados aos autos, não resta outra alternativa para a análise efetiva de todo material apresentado, assim como para desvendar a verdade material dos fatos, que se:

a) baixe o processo em diligência para análise dos documentos apresentados, como também outros que os sejam entendidos necessários para a validação do crédito pleiteado;

b) realize trabalhos periciais, visando a validação dos argumentos apresentados pela empresa em relação ao correto enquadramento de seus insumos, a fim de que se reconheça seu direito creditório;

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.584 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12585.000067/2010-80

c) sejam analisados os quesitos que apresenta (art. 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/1972).

7) **Pedidos:** requer seja sua Manifestação de Inconformidade julgada e acolhida totalmente, para que seja reconhecido o direito ao crédito pleiteado e homologadas as respectivas compensações. Requer, também, tendo em vista o volume de documentos acostados aos autos, assim como a diversidade de argumentos abordados pela empresa, que seja determinada a realização de diligências e verificações periciais conforme os quesitos juntados ao final como também de outros que sejam entendidos relevantes (art. 18 do Decreto n.º 70.235/1972). A empresa se coloca à disposição para o fornecimento das informações que lhes forem solicitadas. Caso seja necessária a apresentação das vias originais dos documentos acostados aos autos, a empresa se põe a disposição para produzi-los assim que solicitados durante a diligência fiscal solicitada. Nomeia perito. Requer que todas e quaisquer comunicações, notificações e/ou intimações sejam feitas e remetidas exclusivamente em nome de seu departamento jurídico.

Ao finalizar sua manifestação, registra os quesitos que pretende ver respondidos. Juntou documentos.

A Contribuinte recebeu a intimação sobre a decisão de primeira instância pela via eletrônica, apresentando o Recurso Voluntário, pelo qual pediu o cancelamento do acórdão e o reconhecimento integral do crédito pleiteado, considerando a comprovação trazida aos autos, bem como reiterou o pedido de realização de diligência e perícia técnica.

O processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

Após, a Recorrente trouxe aos autos o Acórdão n.º 9303-009.049, proferido nos autos do Processo Administrativo n.º 16349.000356/2009-99 pela 3ª Turma do Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Objeto do presente litígio

Conforme relatório, trata o presente litígio de PER/DCOMPs transmitidos entre 09/06/2006 e 26/07/2007, para compensação de valores credores de COFINS não-cumulativa vinculados à receita do mercado interno (1º trimestre de 2005), com débitos administrados pela RFB.

Através do Despacho Decisório o direito creditório foi reconhecido parcialmente, com homologação das Declarações de Compensação até o limite do crédito, o que foi confirmado pela DRJ de origem, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.584 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12585.000067/2010-80

Com isso, remanesce em litígio a controvérsia sobre os seguintes direitos creditórios:

- i) Créditos a descontar na importação de raticidas, inseticidas e outros;**
- ii) Créditos decorrentes da aquisição de insumos: Materiais de embalagem e materiais de limpeza;**
- iii) Crédito decorrente de matéria prima sob alíquota zero;**
- iv) Outros Créditos - Operações de *hedge*;**
- v) Despesas com aluguéis;**
- vi) Rateio Proporcional.**

Com relação à importação de raticidas, inseticidas e outros, bem como créditos decorrentes de matéria prima sob alíquota zero, concluiu a Fiscalização pela impossibilidade de aproveitamento de tais créditos, uma vez que a importação de bens classificados na NCM 38.08 assim como das matérias-primas utilizadas para sua produção que supostamente deveriam ser tributados à alíquota zero da contribuição, além de não se enquadrar no conceito de insumos.

Por sua vez, argumenta a defesa que estão inseridos no rol de produtos abarcados pela NCM 38.08 diversas outras mercadorias e não somente defensivos agrícolas abarcados pela alíquota zero da contribuição.

Com relação aos créditos decorrentes da aquisição de insumos, a Fiscalização não reconheceu o direito creditório em razão do conceito restritivo de insumos, na forma prevista pela IN SRF n.º 247/2002.

A decisão de primeira instância foi proferida em 26 de setembro de 2013 e, portanto, mantendo o conceito de insumo adotado pela IN em referência, restringindo o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Todavia, o C. Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Egrégio Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa, e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.584 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12585.000067/2010-80

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.584 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12585.000067/2010-80

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF, deve ser aplicada o entendimento do STJ, de forma a adotar o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, como todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Com relação aos créditos decorrentes de operações de *hedge*, concluiu a Fiscalização que as chamadas operações de *hedge* só poderiam ser conceituadas caso contemplassem a proteção de risco inerente a uma operação singular e não de um conjunto de operações e, por sua vez, deveria a empresa ter apresentado os contratos relativos a estas operações.

Sustentou a defesa que realiza operações de fechamento de câmbio em moeda estrangeira, os quais são contabilizados em moeda local e, para evitar impactos cambiais e consequente risco para as suas atividades, a empresa realizou operações de *hedge*, a fim de compensar suas perdas ou ganhos, travando a taxa de conversão da moeda do momento do registro até o momento do pagamento da importação/recebimento da exportação.

Argumentou, ainda, que verificado prejuízo em tais operações de *hedge*, se apropriava destas despesas, conforme permitia a legislação vigente à época (operações que buscavam a proteção de ativos/passivos de risco cambial que estavam intimamente ligadas às operações que praticava).

Com relação às despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, concluiu a Fiscalização que a maioria das glosas diz respeito a despesas tidas com energia elétrica, as quais foram incorretamente inseridas nas rubricas em questão.

Sustentou a defesa que ocorreu mero equívoco formal no preenchimento de seu DACON, devendo prevalecer o Princípio da Verdade Material.

Com relação ao rateio proporcional, concluiu a Fiscalização que não poderiam ter sido incluídos no cômputo das "Receitas de Vendas Não Tributadas no Mercado Interno", receitas tidas com operações financeiras e com vendas de ativos imobilizados.

Por sua vez, sustentou a defesa que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 prevê apenas a possibilidade de manutenção dos créditos de COFINS dos contribuintes quando estes possuam

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.584 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12585.000067/2010-80

receitas abrangidas por normas isentivas ou de não-incidência. Argumentou, ainda, que a Fiscalização não fez qualquer distinção entre as receitas que deverão ser incluídas ou não no computo da sistemática de cálculo intitulada "rateio proporcional" e, caso estivesse correto o entendimento da ilustre Autoridade Fiscal, a exclusão destas receitas do cálculo do rateio proporcional não poderia ocasionar a anulação do direito creditório aferido, porquanto o crédito permaneceria válido, passando de um crédito decorrente de receitas não tributadas para um crédito de receitas tributadas e/ou de exportações.

3. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Diante dos argumentos acima demonstrados, entendo que o direito creditório ainda em controvérsia deve ser reapreciado pela DRF de origem, motivo pelo qual faz-se necessário submeter à reanálise os itens indicados no recurso voluntário sob julgamento.

Da mesma forma, deve ser oportunizado à Recorrente a comprovação das operações de *hedge*, especialmente através dos contratos relativos a estas operações, para o fim de que seja confirmada a natureza dos valores.

Esclareço que esta Relatora não afasta a necessária aplicação da regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, uma vez que realmente cabe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Todavia, diante da alteração dos critérios adotados no Despacho Decisório pela DRF, deveria ter sido oportunizado à Contribuinte trazer aos autos a comprovação na forma adotada após julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR.

É importante atentar ao Princípio da Verdade Material, pelo qual a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, devendo prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

Neste sentido, destaco a lição de Leandro Paulsen¹:

O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, bem como em atenção à necessária busca pela verdade material, **proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade Preparatória tome as seguintes providências:**

a) Intimar a Recorrente para, dentro de prazo razoável, demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação:

a.1) O enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no r. voto da Eminentíssima Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018;

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.584 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12585.000067/2010-80

- a.2)** A natureza e valores das operações de *hedge*, inclusive através dos contratos relativos a estas operações;
- a.3)** Demonstrar e comprovar o direito creditório originado dos bens classificados na NCM 38.08, bem como originados das despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, na forma alegada em razões recursais;
- b)** Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada nesta Resolução;
- c)** Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no Item “a”, manifestando-se sobre os documentos apresentados pela Recorrente, bem como analisando o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR;
- d)** Recalcular as apurações e resultado da diligência;
- e)** Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos