



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.000078/2010-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.879 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2020
Recorrente SYNGENTA PROTECAO DE CULTIVOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumos, para fins de desconto de créditos para o PIS e Cofins, deve ser aferido à luz da essencialidade e relevância, nos termos do decidido no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

DEFENSIVOS AGROPECUÁRIOS. ALÍQUOTA ZERO.

Para os fins previstos no art. 1º, II, da Lei nº 10.925, de 2004, consideram-se defensivos agropecuários somente os produtos que tenham registro pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), consoante previsto nos art. 5º do Decreto nº 4.074, de 2002 e o art. 24 do Regulamento anexo ao Decreto nº 5.053, de 2004.

MATERIAIS DE EMBALAGEM. INTEGRAM-SE AO PRODUTO. ESSENCIALIDADE. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTOS TÓXICOS. IMPOSIÇÃO LEGAL.

Os materiais de embalagem que se integram ao produto são essenciais ao processo produtivo, sendo possível a apuração de créditos da não cumulatividade.

As embalagens utilizadas no acondicionamento de produtos tóxicos, por seguirem a requisitos legais, integram o processo de produção.

MATERIAL DE LIMPEZA. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Os materiais de limpeza utilizados no processo produtivo, por exemplo, na higienização de tubulações e tratamento de água, são essenciais ao processo produtivo à medida que sua ausência implicaria em redução da qualidade do produto.

ERRO NO PREENCHIMENTO DO DACon. INCLUSÃO DE DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA COMO ALUGUÉIS. PRINCÍPIO DO FORMALISMO MODERADO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Em respeito ao Princípio do Formalismo Moderado, eventuais erros de preenchimento do Dacon são superáveis para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITAS DE VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Não devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional as receitas financeiras e de venda do ativo imobilizado, por não constituírem a receita bruta de venda de mercadorias ou prestação de serviços, nos termos da Lei nº 10.833/2003.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) quanto aos produtos e insumos classificados na posição 38.08 da Tabela do IPI: (i.1) afastar a impossibilidade de ressarcimento dos créditos vinculados à importação; (i.2) reverter as glosas sobre as importações em que houve o efetivo pagamento da contribuição; (ii) reverter as glosas sobre materiais de embalagem (caixas, baldes e tambores); (iii) reverter as glosas relativas aos materiais de limpeza; e (iv) reverter as glosas sobre despesas com energia elétrica informadas indevidamente no Dacon como “despesas de alugueis”. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-007.875, de 18 de novembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 12585.000072/2010-92, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Em julgamento Processo Administrativo decorrente de Pedido de Ressarcimento – de crédito de PIS não cumulativo – Exportação, ao qual foi vinculada Declaração de Compensação.

Na apreciação do direito creditório, a Delegacia da Receita Federal emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal através do qual o Auditor-Fiscal analisou os créditos apurados pelo contribuinte, concluindo pelo parcial deferimento do valor e a homologação das compensações no limite do crédito deferido.

Em síntese, a fiscalização encontrou inconsistências em créditos a descontar sobre importações, nos percentuais de proporcionalidade, na classificação dos bens utilizados como insumos, nos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e nos créditos apurados de devoluções de vendas.

Por bem resumir, transcreve-se parte do Relatório do Acórdão de primeira instância:

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, aonde referiu aos fatos e à decisão proferida, para, a seguir, apresentar os fundamentos que entendeu possibilitarem a reforma do ato administrativo. De forma resumida:

Créditos a Descontar na Importação

- O saldo credor em questão decorreu da impossibilidade da empresa em dar vazão aos seus créditos de COFINS no decorrer do período, conforme se verifica na sua DACON.
- A fiscalização teria adotado a premissa de que todos os produtos classificados no NCM 38.08 vendidos pela dependente se tratariam de defensivos agrícolas, para os quais se aplicaria a alíquota zero da COFINS (artigo 1º da Lei nº 10.925/2004). Tal premissa incorreria em equívoco, haja vista que o NCM 38.08 não diz respeito apenas a defensivos agrícolas e, ainda, a dependente não só fabrica este tipo de produto classificado em tal NCM, produzindo, também, mercadorias inseridas no conceito de produtos saneantes, inseticidas e produtos domissanitários em geral. Não foram confrontados os NCMs indicados pela dependente em suas declarações de importação, se pautando o despacho decisório apenas na premissa incongruente 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. Desta forma, deixou nas mãos do colegiado a realização desta tarefa, em confronto com as informações fornecidas pela ora dependente.

Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumo

- A Autoridade Fiscal glosou créditos da dependente relativos à aquisição de insumos utilizados em seu processo produtivo, utilizando argumentos que podem ser divididos em duas grandes classes: não enquadramento de certos produtos adquiridos no conceito de insumos previsto na legislação aplicável e impossibilidade na tomada de créditos decorrentes de aquisições de matérias primas ocorridas após 26.07.2004.

Não-Cumulatividade da Cofins e o Conceito de Insumos

- Na conceituação de insumos que permitem a tomada de crédito de COFINS, a Autoridade Fiscal utilizou o prescrito na IN RFB nº 247/02 e, por analogia, a legislação sobre o tema aplicável ao IPI.
- A metodologia adotada pelo legislador ao definir a não-cumulatividade prevista constitucionalmente da COFINS foi a do chamado "Método Subtrativo Indireto". Pelo regime aplicado, evidencia-se que os créditos dele decorrentes possuem maior similaridade com as dedutibilidades do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, visto que o que se busca com sua sistemática é a desoneração do faturamento (receita) das empresas e não a desoneração do produto comercializado, como na versão aplicada ao IPI e ao ICMS.
- A norma infra-legal 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. Assim, demonstra-se de todo evidente que o crédito de insumos apropriados pela dependente não pode ser contestado pelos argumentos levantados pela Autoridade Fiscal, uma 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 com a consequente improcedência do despacho decisório em questão.

Contato Direto dos Insumos Glosados ao Produto Final

- Ainda que os julgadores venham a adotar a conceituação mencionada no despacho decisório, os insumos dos quais decorreram os créditos utilizados pela defendente terão que ser reconhecidos.
- No que tange aos materiais de embalagem glosados pelo despacho em questão, em razão destes serem utilizados apenas para o transporte das mercadorias produzidas pela defendente, a Autoridade Fiscal teria incorrido em equívoco, dado que não se tratam de meros acondicionamentos para transporte, mas sim de elementos de proteção previstos em normas regulatórias, que compõem o produto e devem ser utilizados desde o término de sua produção até o consumo final por seus consumidores, não devendo ser descartadas ao final do percurso até o consumidor final. Resta comprovado que os materiais de embalagem servem ao propósito de acondicionamento da mercadoria em si e não para o mero transporte destas. Cita posicionamentos emanados em Soluções de Consulta proferidas pela RFB, em casos análogos.
- Quanto aos materiais de limpeza, visam a higienização das tubulações por onde passam os produtos químicos elaborados pela defendente ou o tratamento da água utilizada para aquecer em "banho Maria" as matérias primas colocadas na caldeira de produção, sendo de aplicação necessária ao processo produtivo.

Créditos sobre Matéria Prima Alíquota Zero

- Seguindo a mesma lógica adotada para créditos de importação da defendente, a Autoridade Fiscal glosou diversos créditos sob a premissa de estes serem matérias primas utilizadas para a produção de defensivos agrícolas classificados no NCM 38.08. A defendente produz mercadorias saneantes também classificadas no NCM 38.08 - que engloba defensivos agrícolas - as quais se sujeitam à alíquota regular da COFINS (inseticidas, raticidas, fungicidas e etc).
- Equivocou-se a Autoridade Fiscal ao glosar, sem uma análise profunda, todas as matérias primas da defendente adquiridas após a data de vigência da alíquota zero atribuída para a produção de defensivos agrícolas.

Despesas Com Aluguéis

- A Autoridade Fiscal glosou parcela dos créditos aferidos pela defendente nas rubricas "Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas" e "Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas" sob o argumento de estarem contidos em sua composição valores que não se prestam a este tipo creditório.
- A maioria da glosa diz respeito a despesas tidas pela defendente com energia elétrica, que foram incorretamente inseridas nas rubricas em questão. Os créditos de despesas de energia elétrica não vislumbram qualquer restrição pela legislação, devendo ser considerados em sua íntegra. A administração deve buscar a verdade material dos fatos. Há que ser considerados como válidos os créditos glosados pela Autoridade Fiscal sob a singela premissa de constarem de rubrica errada da Dacon, uma vez que isto reflete apenas um equívoco formal e não uma evidência material que pudesse macular o crédito da defendente.

Rateio Proporcional

- A Autoridade Fiscal, com fundamento no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, recalculou as percentagens adotadas pela defendente 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. Concluiu o despacho decisório que a inclusão destas receitas no rateio proporcional teria ocasionado um aumento indevido nos créditos pleiteados pela defendente.
- Ao contrário do disposto, o artigo 17 da Lei nº 11.033/04 prevê apenas a possibilidade de manutenção dos créditos de COFINS dos contribuintes quando estes possuam receitas abrangidas por normas isentivas ou de não-incidência da contribuição. Evidencia-se que o dispositivo não faz qualquer distinção entre as receitas que deverão ser incluídas ou não no cômputo da sistemática de cálculo intitulada "rateio proporcional".
- Caso estivesse correto o entendimento da Autoridade Fiscal, a exclusão destas receitas do cálculo do rateio proporcional não poderia ocasionar em anulação do direito creditório aferido pela defendente. A apuração realizada pelo despacho decisório apenas afeta a forma que se exterioriza o crédito pleiteado, não sendo afetada a sua materialidade.

Diligências e Perícias

- Pelo volume de documentos juntados aos autos, para a análise efetiva de todo material apresentado e para desvendar a verdade material dos fatos, a empresa sugere não restar alternativa senão a baixa do processo em diligência e a realização de trabalhos periciais. Apresenta quesitos para que sejam realizadas as devidas análises aos seus argumentos de defesa.

Ao final, requer que a Manifestação de Inconformidade seja julgada e acolhida na sua totalidade, para que seja reconhecido o direito ao crédito pleiteado e homologadas as respectivas compensações. Requer, ainda, a realização de diligências e verificações periciais; indica quesitos (fl. 76); nomeia Assistente Pericial e requer que todas e quaisquer comunicações, notificações e/ou intimações sejam feitas e remetidas exclusivamente em nome e no endereço do seu departamento jurídico. Listou, na fl. 75, os documentos juntados.

A DRF de origem atestou a tempestividade da manifestação (fl. 206) e encaminhou o processo para apreciação de DRJ.

É o relatório.”

No julgamento da Manifestação de Inconformidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por unanimidade, entendeu pela sua improcedência nos termos da ementa que segue:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

E 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: 01/04/2005 a 30/06/2005

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: 01/04/2005 a 30/06/2005

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 não tributadas).

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 processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento 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. IMPOSSIBILIDADE.

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Insatisfeito, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) alegando, em síntese:

- a) Créditos a descontar na importação – Defende que houve presunção de que os bens foram importados à alíquota zero em virtude do contribuinte ter por objeto social principal a produção de “defensivos agropecuários” classificados no NCM 38.08. Entretanto, destaca que também produz outros bens classificados no mesmo NCM mas que não são abrangidos pela alíquota zero prevista no art. 1º da Lei nº 10.925/2004;
- b) Créditos de insumos – Discorre inicialmente sobre os critérios da essencialidade e relevância e o Princípio da não cumulatividade;
 - b.1) Materiais de Embalagem: Explica que os materiais de embalagem glosados pela autoridade fiscal, a pretexto de serem utilizadas somente no transporte dos produtos, em verdade tratam-se de embalagens primárias, utilizadas pelo consumidor final para acondicionamento do produto tóxico, juntando aos autos demonstrativo elaborado por seus técnicos bem como ilustrações exemplificativas das embalagens;
 - b.2) Materiais de Limpeza: Defende que devem ser separados os materiais de limpeza do pátio industrial dos que são utilizados na higienização das tubulações por onde passam os produtos químicos elaborados pela recorrente, defendendo que, sobre os últimos, há o direito ao desconto dos créditos;
 - b.3) Matéria-Prima: Defesa de conteúdo semelhante ao item “a”. Recorrente afirma que parte de suas matérias-primas, como utilizados em produtos que não são “defensivos agropecuários”, foram tributados no momento da aquisição, devendo haver o desconto de créditos da não cumulatividade;
- c) Despesas com aluguéis – Equívoco de preenchimento do Dacon: alega que, por equívoco, foram informadas como aluguéis, as despesas relacionadas a energia elétrica, devendo o crédito ser considerado com base no princípio da verdade material;
- d) Rateio Proporcional: Questiona a exclusão das receitas financeiras e com venda de ativo imobilizado da proporção dos créditos, defendendo que o art. 17 da Lei nº 11.033/04 não fez qualquer distinção entre as receitas que deverão ser incluídas ou não no cômputo da sistemática de cálculo do rateio proporcional;
- e) Das Provas trazidas aos autos: Destaca que não se discute nos autos a existência dos créditos, mas apenas a natureza e o cumprimento de determinados requisitos autorizadores de seu aproveitamento, não sendo

correta a permanência de glosas com base em conclusões de ausência de provas;

Por fim, apoiando-se em precedentes do CARF de outros períodos, solicita o integral provimento de seu recurso e, caso necessária, a realização de diligências.

É o Relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O Pedido de Ressarcimento em litígio refere-se ao 2º Trimestre de 2005, sendo o Despacho Decisório e o Acórdão recorrido emitidos em momento anterior à alteração de entendimento acerca do conceito de insumos nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, que ocasionou a publicação, pela própria Receita Federal do Brasil do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

A ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004 e a ampliação do conceito de insumos para fins de desconto de crédito da Contribuição para o PIS e Cofins, realizados no julgamento pelo STJ do Recurso Especial acima destacado, são bem expressos na síntese abaixo.

Como bem se sabe, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, entendeu que o conceito de insumo para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e 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 e como bem explicado pelo Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

“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”.”

A ampliação do conceito de insumos e o atendimento ao Princípio da não cumulatividade integram os argumentos de defesa da recorrente, os quais serão plenamente observados no decorrer desta decisão.

Sem mais delongas, apreciam-se os argumentos de recurso.

Créditos de Insumos e produtos importados classificados no NCM 38.08:

Inicialmente, percebe-se que o Auditor-Fiscal realizou a glosa dos créditos sobre a aquisição de produtos e insumos por entender que no momento da importação houve a incidência da alíquota zero da Cofins, consistindo em hipótese de vedação para o desconto de créditos da não cumulatividade.

Antes de adentrar propriamente no tema, vale destacar que a autoridade fiscal e o Acórdão recorrido concluíram também pela impossibilidade de ressarcimento das contribuições incidentes na importação dos insumos, entretanto, não é esta a previsão expressa na legislação de regência.

Em verdade, os créditos vinculados a importação de insumos ou de bens para revenda, assim como os adquiridos no mercado interno, são passíveis de ressarcimento, nos casos expressamente previstos na lei.

Esse inclusive é o entendimento que se extrai da interpretação conjunta das Leis nºs 10.865/2004, 11.033/2004 e 11.116/2005, abaixo transcritas:

“Lei nº 10.865, de 2004:

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 nº 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:

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;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 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.”

“Lei nº 11.116, de 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 20 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.”

“Lei 11.033, de 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.”

Pelo que se observa, os créditos de importação são passíveis de ressarcimento a partir da publicação da Lei nº 11.116/2005, desde que, por óbvio, tenha ocorrido a incidência da contribuição não cumulativa no momento de sua importação.

Ultrapassado um dos pontos levantados pela fiscalização, concluindo-se pela possibilidade de ressarcimento de créditos decorrentes de importação de insumos, necessário apreciar o mérito do litígio.

A Lei nº 10.925, de 2004, foi expressa ao prever a aplicação da alíquota zero para os “defensivos agropecuários” e seus insumos:

“Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

[...]

II – defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;”

A recorrente destaca que, apesar de dedicar-se à produção de defensivos agropecuários, também consta em seu objeto social outras atividades produtivas que não a desses defensivos (como raticidas, inseticidas, produtos domissanitários, etc.), mas que também são classificados na mesma posição 38.08 da TIPI.

Há que se concordar com o defendido pela recorrente. De fato, a Lei nº 10.925/2004, ao prever a alíquota zero sobre “defensivos agropecuários”, termo não utilizado pela TIPI, acaba por abranger uma lista de produtos não necessariamente idêntica aos da posição 38.08 da Tabela do IPI.

A Receita Federal do Brasil, ao ser questionada sobre o tema, também entendeu nesse sentido, concluindo que somente deveriam ser classificados como defensivos agropecuários, os produtos que tivessem registro pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, consoante previsto no art. 5º do Decreto nº 4.074, de 2002 e o art. 24 do Regulamento anexo ao Decreto nº 5.053, de 2004.

“Solução de Consulta Cosit nº 335

Data 23 de junho de 2017

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

DEFENSIVOS AGROPECUÁRIOS. ALÍQUOTA ZERO.

Para os fins previstos no art. 1º, II, da Lei nº 10.925, de 2004, consideram-se "defensivos agropecuários" os produtos que tenham registro pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), consoante prevêem o art. 5º do Decreto nº 4.074, de 2002, e o art. 24 do Regulamento anexo ao Decreto nº 5.053, de 2004.

[...]

Assinto: Contribuição para o PIS/Pasep

DEFENSIVOS AGROPECUÁRIOS. ALÍQUOTA ZERO.

Para os fins previstos no art. 1º, II, da Lei nº 10.925, de 2004, consideram-se "defensivos agropecuários" os produtos que tenham registro pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), consoante prevêem o art. 5º do Decreto nº 4.074, de 2002, e o art. 24 do Regulamento anexo ao Decreto nº 5.053, de 2004.

[...]"

Conforme se extrai da Solução de Consulta, é correto o entendimento da existência de produtos, classificados na posição 38.08 da Tipi, não abrangidos pelo conceito de "defensivos agropecuários" expresso no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

Pelo exposto, ao menos em tese, é possível a incidência sobre as aquisições de produtos e insumos classificados na posição 38.08 da TIPI, mas não utilizados na produção de defensivos agropecuários, devendo ser analisado, caso a caso a operação realizada.

Buscando provar que comercializa produtos não classificados como "defensivos agropecuários", sujeitos à alíquota zero, a recorrente junta aos autos demonstrativo de produtos importados e de utilização dos insumos (fls. 126 e seguintes), assinado por técnico da empresa, bem como rótulos e folders dos produtos comercializados, podendo ser identificada a produção e comercialização de produtos domissanitários (inseticidas e raticidas), destinados ao uso em ambientes urbanos, industriais, domiciliares, públicos ou coletivos, não incluídos entre os defensivos agropecuários, como se verifica nos recortes abaixo:

KLERAT BLOQUE PARAFINADO	36089026	Produto Domissanitário (Raticida) importado a granel para posterior embalagem e distribuição no comércio - Incidência de PIS/COFINS
Brodifacoum Tec. 2.42%	36089026	Materia Prima do tipo "Ingrediente Ativo" utilizada na formulação produtos domissanitários, tais como Klerat Pellets, Talon Ratak, Klerat Bloco parafinado.- Incidência de PIS/COFINS
Teknar HPD	36081021	Produto Domissanitário importado para revenda no mercado interno - Incidência de PIS/COFINS
Cypermethrin Technical	26289023	Materia Prima do tipo "Ingrediente Ativo" utilizado na formulação de produtos domissanitários, tais como Cymperator WP.- Incidência de PIS/COFINS

[...]

F I C H A T É C N I C A

Ratex

Ratex é um raticida anticoagulante de segunda geração, dose única e uso doméstico. Além de mais econômico, tem a qualidade Syngenta, que garante o controle de camundongos e ratos.

Nome comercial: RATEX
Nome comum: Brodifacoum
Registro no Ministério da Saúde: 3.0119.6635
Características físicas: Isca granulada de coloração azul-esverdeado, não solúvel em água

Vantagens de uso

- Isca granulada
- Prático: isca pronta para uso
- Dose eficaz pequena
- Os roedores morrem após a ingestão de uma pequena quantidade do produto
- Muito atrativa aos roedores: contém cereais
- Maior segurança para pessoas e animais
- Possui antidoto: vitamina K1

Recomendações de uso

- Colocar as iscas nas tocas e em outros locais onde os roedores vivem e transitam;
- Colocar as iscas de modo que os roedores possam comer sem ser molestados e que o maior número possível de roedores tenha acesso ao raticida;
- Assim, a quantidade de pontos de iscagem irá

O alegado pela recorrente vai ao encontro do exposto na Solução de Consulta nº 335/2017, visto que tais produtos, de uso doméstico, não estão sujeitos ao registro no Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (Mapa), conforme Decreto nº 4.074, 2002:

“Art. 5º Cabe ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento:

[...]

II – conceder o registro, inclusive RET, de agrotóxicos, produtos técnicos, pré-misturas e afins para uso nos setores de produção, armazenamento e beneficiamento de produtos agrícolas, nas florestas plantadas e nas pastagens, atendidas as diretrizes e exigências dos Ministérios da Saúde e do Meio Ambiente.

Art. 6º Cabe ao **Ministério da Saúde**:

[...]

V – conceder o registro, inclusive o RET, de agrotóxicos, produtos técnicos, pré-misturas e afins **destinados ao uso em ambientes urbanos, industriais, domiciliares, públicos ou coletivos**, ao tratamento de água e ao uso em campanhas de saúde pública atendidas as diretrizes e exigências dos Ministérios da Agricultura e do Meio Ambiente; e”

Comprovada a possibilidade de aquisição de produtos e insumos tributados, classificados na posição 38.08 da TIPI, quanto às importações realizadas, não há dificuldade na apuração de eventual crédito existente, visto que a Lei nº 10.865/2004 vinculou o desconto de crédito à realização do efetivo pagamento, como abaixo se expõe:

“Lei nº 10.865/2004:

Art. 15 [...]

§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.”

Portanto, devem ser revertidas as glosas sobre as importações efetuadas de mercadorias classificadas na posição 38.08 da Tipi em que houve o pagamento das contribuições.

Essa também foi a conclusão exposta no Acórdão nº 3401-004.871, de relatoria do i. Conselheiro Tiago Guerra Machado, sobre Pedido de Ressarcimento da recorrente relativo ao ano de 2006:

“Acórdão nº 3401-004.871

Sessão de 21 de maio de 2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

[...]

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.

[...]

Em obediência ao artigo 15, inciso II, da Lei Federal 10865/2004, nos casos de insumos importados, classificados na posição 38.08, em que houver pagamento da COFINS, não há qualquer óbice para a manutenção do crédito, nessa hipótese.”

Materiais de Embalagem:

Segundo se extrai do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido, foram mantidas as glosas relativas a materiais de embalagem em virtude da utilização dos bens somente no transporte dos produtos prontos, não podendo ser considerados insumos do processo produtivo nos termos da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

A recorrente, por sua vez, traz em sua peça demonstrativo elaborado por seus técnicos afirmando que os itens citados tratam-se de embalagens primárias, utilizados no acondicionamento do produto tóxico, utilizado pelo consumidor final na armazenagem da mercadoria adquirida. Vide demonstrativo:

A	B	C	D
Tipo de Material	Código do Material	Descrição do Material	Conceitualização Syngenta
Embalagem Primária	XAT863	Balde 102 JUG G7	Embalagem Primária do Produto - balde utilizado para acondicionamento de produto tóxico, utilizado pelo consumidor final para armazenagem e aproveitamento da mercadoria adquirida
Embalagem Primária	659401	Caixa Herb I 4XS ###	Embalagem Primária do Produto - caixa utilizada para acondicionamento de produto tóxico, utilizada pelo consumidor final para armazenagem e aproveitamento da mercadoria adquirida
Embalagem Primária	655198	Caixa UN2927 12x1	Embalagem do Produto - caixa utilizada para acondicionamento de produto tóxico, utilizada pelo consumidor final para armazenagem e aproveitamento da mercadoria adquirida
Embalagem Primária	653446	Cart. Displ Icon 10 PM 20	Embalagem Primária do Produto - caixa utilizada para acondicionamento de produto tóxico, utilizada pelo consumidor final para armazenagem e aproveitamento da mercadoria adquirida

A recorrente acrescenta ainda, por meio de rótulos exemplificativos juntados aos autos, que, por fabricar produtos tóxicos, as embalagens produzidas assumem um papel essencial à segurança do consumidor e do meio ambiente, devendo inclusive atender às exigências das Leis nºs 7.802/89 e 9.974/2000¹.

Portanto, com base em imagens expostas em recurso, defende que os produtos glosados (baldes, caixas e tambores), em verdade são itens que se integram ao produto final:



Como se observa dos argumentos, descritivo e ilustrações juntadas em recurso voluntário, as “caixas” e “baldes” adquiridos pela recorrente não se enquadram no conceito de simples embalagens para transporte, conforme previsto no art. 6º do

¹ "Art. 6º As embalagens dos agrotóxicos e afuns deverão atender, entre outros, aos seguintes requisitos:

I - devem ser projetadas e fabricadas de forma a impedir qualquer vazamento, evaporação, perda ou alteração de seu conteúdo e de modo a facilitar as operações de lavagem, classificação, reutilização e reciclagem;

II - os materiais de que foram feitas devem ser insuscetíveis de ser atacados pelo conteúdo ou de formar com ele combinações nocivas e perigosas;

III - devem ser suficientemente resistentes em todas as suas partes, de forma a não sofrer enfraquecimento e a responder adequadamente às exigências de sua normal conservação;

IV - devem ser providas de um lacre que seja irremediavelmente destruído ao ser aberto pela primeira vez."

Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), visto que se integram ao produto comercializado:

“Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á:

I – como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II – como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§1º Para os efeitos no inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I – ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II – ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.”

Ademais, vale destacar, assim como fez o Acórdão precedente nº 3401.004.871, que as embalagens que acondicionam os produtos comercializados pela recorrente devem atender a específicas exigências normativas, tornando inclusive os dispêndios realizados sujeitos à imposição legal.

Pelo exposto, entendo pela reversão das glosas referentes aos materiais de embalagem (caixas e baldes), por constituírem material integrante do produto final, essencial ao processo produtivo.

Vale destacar que não foram objeto de recurso os materiais utilizados exclusivamente no transporte das mercadorias, como pallets e outros bens.

Materiais de Limpeza:

Em consulta ao Despacho Decisório, verifica-se que, para a autoridade fiscal, os produtos de limpeza utilizados nas caldeiras e tubulações não se enquadravam no conceito de insumos:

“De pronto, percebe-se que o contribuinte computou indevidamente várias despesas relacionadas por ele como matéria-prima e produto intermediário. Em geral, trata-se de produtos utilizados na limpeza, operacionalização da produção, etiquetagem de produtos, etc. Como exemplo citamos: [...] barrilha leve (utilizado no processo de preparação/limpeza da caldeira); hipoclorito de sódio (utilizado no tratamento de água para desinfecção de tubulação) [...]”

Neste tópico, alega a recorrente que os produtos devem ser separados entre os utilizados na limpeza do pátio industrial e os utilizados na higienização das tubulações por onde passam os produtos químicos elaborados pela recorrente ou o tratamento de água utilizada para aquecer em “banho maria” as matérias primas colocadas na caldeira de produção.

Deve ser dada razão ao recurso. De fato, os produtos de limpeza utilizados no processo produtivo da recorrente (não utilizados na limpeza do pátio industrial) obedecem ao critério de essencialidade ao processo produtivo, dado que sua ausência privaria o produto final da qualidade desejada.

Por outro lado, verifica-se que o colegiado de primeira instância, ao analisar o tema, apesar de entender que os produtos de limpeza utilizados no processo produtivo gerariam direito ao desconto de créditos da não cumulatividade, negou provimento à manifestação de inconformidade por identificar, dentre os produtos relacionados pelo contribuinte como “material de limpeza” o item “Barrica Fibra” e “Barrica Car”, que seriam tambores de fibra utilizados para transporte terrestre e incineração de produtos perigosos.

Diante do item indevidamente relacionado como “material de limpeza”, entendeu o Colegiado que não mereceria crédito o demonstrativo apresentado, devendo permanecer as glosas.

Concordo quanto à impossibilidade de classificação das “barricas” como material de limpeza visto a recorrente não se contrapor à conclusão da DRJ, entretanto, isso não desqualifica os demais itens constantes do demonstrativo elaborado por técnicos da própria empresa:

Tipo de Material	Código do Material	Descrição do Material	Conceituação Syngenta
Material de Limpeza	216560447	Nalco 4066 - Biocida (B	Produto intermediário utilizado para limpeza das tubulações da caldeira
Material de Limpeza	216560407	Nalco 2811 (Barrica Com	Produto intermediário utilizado para limpeza das tubulações da caldeira
Material de Limpeza	XBL553	Barrica Fibra 570x82	Produto intermediário utilizado para limpeza das tubulações da caldeira

[...]

Como se observa do demonstrativo, os bens adquiridos são utilizados diretamente na limpeza das caldeiras, constituindo-se em elemento essencial ao processo produtivo, visto que sua ausência implicaria, no mínimo, perda da qualidade do produto.

Nesse sentido, o Acórdão nº 3401-004.871:

“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.”

Portanto, devem ser revertidas as glosas efetuadas em relação ao material de limpeza utilizado durante o processo produtivo.

Despesas com aluguéis – Equívoco no preenchimento do Dacon

Alega a recorrente que, de maneira equivocada, acabou por incluir despesas de energia elétrica em rubrica relacionada a aluguéis de máquinas e equipamentos.

Em consulta aos autos processuais e às glosas realizadas pela fiscalização, além de outras despesas (aqui não contestadas) são verificados diversos pagamentos relacionados a energia elétrica.

Apesar do Acórdão recorrido entender que a inclusão em campo indevido do Dacon não seria passível de retificação durante o processo administrativo fiscal, entendo de forma diferente.

Em obediência ao Princípio da Verdade Material e do Formalismo Moderado, não devem erros formais inviabilizar o crédito legítimo do contribuinte, especialmente quando não se colocou em dúvida, durante todo o processo administrativo fiscal, a efetiva existência das despesas incluídas em campo indevido do demonstrativo.

Dessa forma, entendo que devem ser revertidas as glosas referentes aos dispêndios de energia elétrica incluídos como “despesas com alugueis” no Dacon, desde que não tenham sido utilizados em duplicidade em campo próprio para tais despesas.

Rateio Proporcional

O Auditor-Fiscal e o Colegiado de primeira instância entenderam que as receitas financeiras e as receitas de venda do ativo imobilizado deveriam ser excluídas do rateio proporcional.

Quanto às vendas do ativo imobilizado, entendeu que essas receitas, por classificarem-se como “não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente” (art. 1º, §3º, II, da Lei nº 10.833/2003), excluídas da base de cálculo da Cofins, não deveriam ser computadas na proporcionalização dos créditos.

Em relação às receitas financeiras, destacou que, nos termos do art. 1º, §3º, I, da Lei nº 10.833/2003, também não integram a base de cálculo as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero:

“Lei nº 10.833, de 2003:

~~Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.~~

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

~~II - não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;~~

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”

Destacou ainda o Acórdão recorrido que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, tratou de **vendas** efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não fazendo referência à possibilidade de apuração de créditos decorrentes de receitas financeiras ou de venda de bens componentes do ativo imobilizado.

A recorrente, apoiando-se em precedente do CARF, defendeu que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 não fez qualquer distinção entre as receitas que deverão ser incluídas ou não no computo da sistemática de cálculo do “rateio proporcional”, ademais, tendo em vista que a base de cálculo da contribuição abrange a totalidade das receitas auferidas, logo, todas devem compor o cálculo dos créditos apurados.

Acertou a fiscalização. O método de rateio proporcional aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a diversas receitas auferidas pelo contribuinte, como abaixo se transcreve:

“Art. 3º [...]

§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.

[...]

Art. 6º [...]

§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 ser ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matérias.

§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.”

Em síntese, quando as aquisições do contribuinte são vinculadas a mais de um tipo de receita (tributada no mercado interno, não tributada no mercado interno e de exportação), os créditos advindos dessas despesas são classificados de acordo com a proporção que cada uma das receitas representa do total auferido pelo contribuinte.

Para melhor entendimento, utilizo-me de exemplo do Manual EFD-Contribuições:

Exemplo:

Considerando que a pessoa jurídica tenha escriturado em registros do Bloco C (C170 ou C191) insumos para industrialização (CFOP 1101) com direito a crédito, vinculados a receitas tributadas, não tributadas e da exportação (CST 56), nos valores de R\$ R\$ 350.800,00 (insumo A), R\$ 210.000,00 (insumo B) e R\$ 439.200,00 (insumo C);

Considerando que a pessoa jurídica tenha optado pelo método do Rateio Proporcional com base na Receita Bruta para a determinação do crédito (Registro 0110, Campo 03, indicador “2”) e informado os valores abaixo de Receita Bruta no Registro 0111:

Valor da Receita Bruta	Natureza da Receita Bruta	Percentual
1.250.000,00	Não Cumulativa – Tributada no MI	50%
500.000,00	Não Cumulativa – Não Tributada no MI	20%
250.000,00	Não Cumulativa – Exportação	10%
500.000,00	Cumulativa	20%
2.500.000,00	T O T A L	100%

Entretanto, algumas considerações devem ser realizadas. Não se pode admitir que as despesas com insumos, aluguéis, energia, etc., enfim, que os custos, despesas e encargos estejam vinculados às receitas financeiras e decorrentes de venda de ativo imobilizado.

A **vinculação** prevista na legislação pressupõe a participação das despesas na formação da receita auferida por meio das atividades sociais, sendo assim coerente o desconto de crédito na proporção das receitas obtidas a partir dos dispêndios efetuados.

De outro modo, não se verifica a **vinculação** entre os custos, despesas e encargos do contribuinte e as receitas financeiras ou da venda do ativo imobilizado, afinal, qual a participação dos insumos, aluguéis, energia, na obtenção de receitas financeiras?

O exposto na norma não admite outras interpretações, devem os dispêndios realizados necessariamente serem vinculados às receitas que participaram para a formação, ferindo inclusive princípios básicos de isonomia e da não cumulatividade aceitar a apropriação de créditos vinculados a receitas financeiras ou de venda do ativo imobilizado, quando os dispêndios foram realizados, por exemplo, integralmente na produção de bens destinados à exportação, ou ao mercado interno tributado.

Se estas explicações não forem suficientes para convencimento, a legislação é ainda mais precisa ao caso, como se passa a detalhar.

Os precedentes desse Conselho que entendem pela inclusão das receitas financeiras (e neste caso, também venda do ativo imobilizado) ao cálculo do rateio proporcional, afirmam que o art. 3º, §8º, II da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total **sujeita** ao pagamento da Cofins, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o fez.

A tese é tentadora, mas não merece prosperar.

A Lei nº 10.833, de 2003, antes das alterações realizadas pela Lei nº 12.973, de 2014, trazia estampada em seu corpo:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende 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.

Como se percebe, a Lei diferenciou a receita bruta (resultado da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia), esta, denominador do cálculo do rateio proporcional, das demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, aqui incluídas as financeiras e as decorrentes de venda do ativo imobilizado.

Posteriormente, após a publicação da Lei nº 12.973, de 2014:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.”

“Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II – o preço da prestação de serviços em geral;
- III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

Apesar das alterações realizadas, permanece a previsão legal (agora com fundamento no Decreto-Lei nº 1.598/77) da receita bruta como as decorrentes da venda de bens e serviços em operações de conta própria ou alheia.

Ora, havendo a previsão legal da receita bruta relacionada à venda de bens e serviços, não há como se admitir dentro deste conceito as demais receitas, sob pena de descumprimento do comando normativo.

Pois bem, após essa ampla explicação, tendo em vista as receitas financeiras e as outras receitas não integrarem o conceito de receita bruta, percebe-se o motivo destas não integrarem o cálculo do rateio proporcional: A Lei nº 10.833/2003 previu somente a **receita bruta** no cálculo, não sendo relevante as “demais receitas”, ainda que sobre elas seja possível a incidência da contribuição.

“Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º [...]

§8º [...]

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.

Encerrando meu entendimento, apenas para demonstrar a operacionalização do quanto alegado, o Manual da EFD Contribuições foi claro nesse sentido:

Registro 0111: Tabela de Receita Bruta Mensal Para Fins de Rateio de Créditos Comuns

Este registro é de preenchimento obrigatório, sempre que for informado no Registro “0110”, Campo 03 (IND_APRO_CRED), o indicador correspondente ao método do Rateio Proporcional com base na Receita Bruta (indicador “2”), na apuração de créditos vinculados a mais de um tipo de receita.

Considerações sobre a Receita Bruta – Disposições da Lei nº 12.973/2014:

Conforme as disposições da Lei nº 12.973/2014, para fins de informação da receita bruta mensal, neste registro, deve considerar as receitas tipificadas nos incisos I a IV do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (*com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76*), abaixo transcrito.

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

Em relação aos períodos de apuração anteriores ao da Lei nº 12.973, de 2014, a receita bruta para as pessoas jurídicas submetidas ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637/02, art. 1º, § 1º) e da Cofins (Lei nº 10.833/03, art. 1º, § 1º), a Receita Bruta compreendia a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia (comissões pela intermediação de negócios).

Desta forma, deve permanecer o rateio proporcional sem a inclusão das receitas financeiras e receitas de venda do ativo imobilizado no cálculo dos créditos.

Por tudo exposto VOTO por DAR PARCIAL PROVIMENTO para:

Quanto aos produtos e insumos classificados na posição 38.08 da Tabela do IPI:

Afastar a impossibilidade de ressarcimento dos créditos vinculados à importação;

Reverter as glosas sobre as importações em que houve o efetivo pagamento da contribuição;

Reverter as glosas sobre materiais de embalagem (caixas, baldes e tambores);

Reverter as glosas relativas aos materiais de limpeza;

Reverter as glosas sobre despesas com energia elétrica informadas indevidamente no Dacon como “despesas de aluguéis”;

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) quanto aos produtos e insumos classificados na posição 38.08 da Tabela do IPI: (i.1) afastar a impossibilidade de ressarcimento dos créditos vinculados à importação; (i.2) reverter as glosas sobre as importações em que houve o efetivo pagamento da contribuição; (ii) reverter as glosas sobre materiais de embalagem (caixas, baldes e tambores); (iii) reverter as glosas relativas aos materiais de limpeza; e (iv) reverter as glosas sobre despesas com energia elétrica informadas indevidamente no Dacon como “despesas de aluguéis”

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente Redator