



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13312.000564/2005-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.234 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de dezembro de 2022
Recorrente AQUACULTURA FORTALEZA AQUAFORT S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Na venda a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, os produtos devem ser remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. A possível exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA VINCULAÇÃO DO CRÉDITO À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de ressarcimento, crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins, quando não vinculado à receita de exportação, nos termos do §1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, tendo sido este o fundamentado de seu pedido.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova inicial é do contribuinte ao solicitar o crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator) e Márcio Robson Costa, que davam provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito decorrente de aquisições de insumos aplicados na produção, bem como o direito a ressarcimento/compensação de créditos dessa natureza, apurados a partir de 9 de agosto de 2004, por força do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, c/c o art. 17 da Lei nº 11.033/2004. Inobstante o conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira ter votado por negar provimento ao ressarcimento/compensação, objeto do pedido, ele assentiu em assegurar o direito do

contribuinte à escrituração dos créditos admitidos, relativamente a aquisições de insumos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Helcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques D Oliveira (suplente convocado), Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, substituído pelo conselheiro Marcelo Costa Marques D Oliveira.

Relatório

A presente lide administrativa fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário de fls. 577 apresentado em face de decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/CE de fls. 560, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade de fls. 385, nos moldes do Despacho Decisório de fls. 375.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório, de fls 375 que apresentou a seguinte conclusão:

1. Não reconheceu o crédito pleiteado, no montante de R\$ 38.568,78 solicitado através do pedido de ressarcimento de fl. 02; 2. Considerou homologada por disposição legal a compensação declarada na fl. 03 dos autos; 3. Não homologou as demais compensações que tomavam por base o referido crédito.

O pedido de ressarcimento tem por objeto crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins, correspondente ao 3º trimestre de 2004, apurado sob a sistemática da não-cumulatividade, e por fundamento o §1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins apurada sobre receitas de exportação de mercadorias).

Por sua vez, o Despacho Decisório indeferiu o pedido formulado com base na informação fiscal de fls. 362/374, a qual apresenta os seguintes argumentos para negar o pleito do interessado:

- A interessada tem por objetos sociais, entre outros, a cultura de camarões e outros pescados em todas as suas fases, a industrialização e comercialização de produção

própria ou de terceiros, no varejo e no atacado, no mercado nacional e internacional, a prestação de serviços auxiliares relacionados com o beneficiamento para outras empresas do ramo. No período em análise, seu único item produzido teria sido "camarão" e todas as suas vendas teriam sido efetuadas para o mercado externo, conforme declarado pela interessada;

- O contribuinte relacionou, como itens que geraram crédito da contribuição no período, produtos e despesas que, por não estarem englobados no conceito de insumos utilizados na elaboração dos produtos, não dão direito a crédito;
- Os produtos farelo de trigo e de arroz, melão de cana de açúcar, fertilizantes e adubos (superfosfato triplo (3103.10.30), calcário agrícola (2518.10.10), uréia (3102.10.90)), considerados pelo contribuinte como insumos, são utilizados como adubo na produção de plâncton e bentos que, por sua vez, servem de alimento para os camarões (vide informações prestadas pelo contribuinte, às folhas 262, 263 e 266).

Assim, tais mercadorias não se caracterizam como insumos, posto que não têm ação direta sobre os produtos em elaboração. Ademais, os fertilizantes e corretivos de solo mencionados têm alíquota zero da contribuição por força do disposto no art. 1º, incisos II e IV da Lei nº 9.100/2004, de 23 de julho de 2004 e, portanto, ainda que fossem enquadrados como insumos na produção da interessada (o que não é o caso), não gerariam créditos da contribuição por força do disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.100/2004;

- Não geram créditos os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados para transporte de cargas e pessoas, por exemplo. Logo, não são aceitos na presente análise créditos apurados sobre aquisições de gasolina, posto que tal produto não é utilizado em máquinas e equipamentos constantes no ativo imobilizado da interessada;
- Em que pese o contribuinte ter listado os serviços de montagem e manutenção dos viveiros, de manutenção em veículos e maquinários, de manutenção em motores e bombas, de construção de tanques para armazenamento, de frete para transporte de insumos e de beneficiamento como geradores de crédito considerado (fls. 259), somente considerou no Dacon (Ficha 06, linha 3) o crédito sobre os serviços de beneficiamento. Devese ressaltar que os serviços de montagem e manutenção de viveiros, de manutenção em veículos, maquinários, motores e bombas, e de construção de tanques para armazenamento não são, de fato, considerados insumos, posto que não são exercidos sobre as mercadorias em produção, mas sobre itens do ativo imobilizado. Quanto ao frete pago na aquisição do insumo, compõe o preço deste e, neste caso, também gera crédito da contribuição;
- No que tange às despesas de energia elétrica, o contribuinte comprovou apenas parte dos valores informados no Dacon, sendo aceitos nesta análise os valores devidamente comprovados;
- Em relação às depreciações, somente geram crédito os encargos de depreciação relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, a partir de 1º/02/2004, conforme disposição do art. 3º, inciso VI e §§ 1º, inciso III, e 3º, inciso III, da Lei nº 9.100/2004. Logo, não são permitidos créditos sobre depreciação de veículos utilizados no transporte de insumos, posto que estes não estão vinculados à produção dos bens destinados à venda. Além disso, não houve registros de incorporação de bens na conta "VEÍCULOS" após a vigência da Lei nº 9.100/2004, salvo em relação a motocicletas que, obviamente, não se destinam ao transporte de insumos (fls. 287 e 288). Também não geram créditos as depreciações relativas às contas "BENFEITÓRIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS" e "OBRAS

CIVIS", posto que não houve acréscimo aos saldos dessas contas após 1º/02/2004. A rigor, as únicas depreciações que poderiam gerar crédito da Cofins decorrem da conta "MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS", subcontas "EQUIPAMENTOS TÉCNICOS" e "OUTROS EQUIPAMENTOS", em relação aos itens adquiridos em abril e maio de 2004. No entanto, não fica evidente, a partir da escrituração e dos demonstrativos apresentados, a forma de utilização de tais equipamentos no processo produtivo e nem as quotas de depreciação de cada item. Assim, não são considerados créditos sobre quotas de depreciação na presente análise;

- Conforme já esclarecido, somente são passíveis de ressarcimento ou de aproveitamento em procedimento de compensação os créditos da Cofins apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação. Assim, resta verificar se as vendas efetuadas pela interessada no período considerado se enquadram naquelas listadas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 10.833/2003;

- No caso em análise, as notas fiscais que respaldaram as saídas consideradas pelo interessado como "vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação" referem-se a vendas comuns de mercadoria (fls. 321/322, 332/333 e 339).

Neste contexto, observase que as vendas foram efetuadas com o código fiscal de operação 5101 (Venda de produção do estabelecimento dentro do estado) e os produtos não foram remetidos diretamente do estabelecimento produtor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, conforme determina a legislação. Na realidade, os produtos foram enviados para estabelecimento de terceiros para beneficiamento e, de lá, foram vendidos para o próprio beneficiador ou para outra empresa, conforme se demonstra a seguir;

- No período em análise, a interessada enviou para o estabelecimento da empresa PESQUEIRA MAGUARY LTDA, localizado na cidade de Camocim (CNPJ 04.134.566/000248), 60 toneladas de camarão in natura, por meio de 21 notas fiscais de remessa, a maior parte no mês de julho (fls. 314/320, 323/331, 335/338 e 340). A entrada em retorno desses produtos na contabilidade da interessada se deu a partir de 02/08/2004, conforme registros constantes do Livro de Entradas (fls. 302/308). Uma vez que seu estoque de camarão beneficiado no início do trimestre era de R\$ 6.730,96 (vide fl. 109 do Livro Razão, às fls 284 do processo) e que no mês de julho foram efetuadas a maior parte das vendas (vide anexo 4, que integra a presente Informação), fica evidente que os produtos enviados para beneficiamento sequer retornaram para o estabelecimento produtor. Ou seja, as notas fiscais de retorno dos produtos, após o beneficiamento, assim como as notas de venda, não respaldaram o trânsito físico das mercadorias. Portanto, as mercadorias foram enviadas para o estabelecimento de terceiros para "beneficiamento" e de lá foram vendidas, para o próprio beneficiador (notas fiscais 317 e 329) ou para a SM PESCADOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 05.065.945/000105 (notas fiscais 318, 328 e 338), sem o trânsito de retorno para o estabelecimento do vendedor. Portanto, os produtos, além de não terem sido enviados do estabelecimento do produtor para o local de embarque ou para recinto alfandegado, foram processados por terceiros entre a saída do estabelecimento produtor e o envio para embarque. Assim, as saídas objeto das notas fiscais de folhas 321/322, 332/333 e 339 não configuram vendas para o mercado externo, mas, ao contrário, vendas para o mercado interno;

- Os créditos residuais apurados [após as glosas efetuadas] não são passíveis de ressarcimento, posto que não decorrem de operações consideradas como vendas para o mercado externo (grifos nossos).

Em sua defesa o contribuinte apresenta inicialmente uma descrição do processo produtivo do camarão e em seguida passa a justificar a homologação das compensações pretendidas à luz dos seguintes argumentos:

- Toda a produção da requerente no período objeto das compensações indeferidas destinava-se ao exterior.
- Alguns países importadores exigem processos rigorosos de produção e, não tendo a requerente, à época, instalações adequadas às exigências desses destinatários, passou a executar a segunda fase da produção, qual seja, o processamento, nas dependências da Pesqueira Maguary Ltda, cujas instalações adequavam-se mais perfeitamente às exigências internacionais;
- Assim, conforme demonstram as notas fiscais anexadas, os produtos, após resfriados nas dependências da requerente, eram encaminhados à processamento na Pesqueira Maguary;
- De lá os produtos eram enviados à empresa comercial exportadora, nesse caso, a SM PESCADOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA;
- Os produtos eram enviados ao prestador de serviços não como venda, mas para beneficiamento por conta da remetente. Inferese que tais produtos não se tornavam propriedade do beneficiador, do contrário, permaneciam como bens da Aquafort, que de lá determinava sua retirada para o estabelecimento exportador;
- O fato de as mercadorias destinadas à exportação terem sido retiradas do estabelecimento onde foram beneficiadas e não do estabelecimento vendedor, não desconstitui o fato real que é a exportação; • Poderia a requerente enviar os camarões a beneficiamento, recebê-los processados e então mandá-los à comercial exportadora. Mas isso somente serviria para encarecer mais ainda o produto com gastos desnecessários com transporte e não tornaria mais verdadeira a operação;
- É que a comprovação de que houve a exportação, de que os produtos destinaram-se ao exterior, é feita mediante o REGISTRO DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO emitido a partir do SISCOMEX;
- A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará já homologou todas essas exportações, tendo analisado cada processo e, ao fim, deferido os benefícios decorrentes por entender restar caracterizado que os produtos destinaram-se realmente ao exterior, conforme MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO juntados;
- Nos documentos anexos encontram-se agrupados de maneira organizada os documentos que comprovam o destino dos produtos que acompanharam cada uma das notas fiscais citadas na decisão;
- Se, nas notas de vendas para a comercial exportadora, o CFOP utilizado não foi aquele que corresponde à operação correta, tal fato constitui mera infração administrativa capaz, talvez, de gerar uma penalidade de multa por descumprimento de obrigação acessória, mas não de descaracterizar todo o processo, uma vez que não resta dúvida de que as mercadorias foram efetivamente exportadas, fazendo jus a Peticionária aos benefícios decorrentes desse fato;
- É sabido que um erro formal no preenchimento de documento não é forte o suficiente para invalidar a operação real que dele decorre, porque a verdade material prevalece sobre a verdade formal;

- Na decisão ora contrariada, o zeloso auditor fiscal opta por não considerar insumos os produtos farelo de trigo, farelo de arroz, melaço de cana de açúcar, fertilizantes e adubos, calcário agrícola, uréia, bem como os combustíveis e lubrificantes;

- Ora, senhor julgador, os produtos da primeira lista não podem ter outra classificação se não a de insumos, posto que tratam-se de elementos essenciais à produção da

Requerente, sem os quais a criação dos camarões, objetivo final da empresa, ficaria inviabilizada;

- A lei não delimitou os insumos cujo crédito deve ser aproveitado àqueles aplicados "diretamente" no produto em fabricação. Esse foi termo acrescentado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12/03/2004, que teve como base a legislação do IPI para a definição do que seja insumo;

- Em recente decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, essa matéria foi discutida e definido que o conceito de insumo, para efeitos de créditos de PIS e Cofins e mais amplo do que o aplicado na legislação do IPI (grifos nossos).

O defendente finaliza Manifestação de Inconformidade solicitando a reforma do decisório, o deferimento do crédito pleiteado e a homologação das compensações a ele atreladas.

É o Relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Na venda a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, os produtos devem ser remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. A possível exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.

INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CRÉDITOS.

Os produtos intermediários utilizados na produção de bens destinados à venda integram o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos aptos a serem descontados do valor da contribuição devida.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Fundamentada na legislação e com base em documentos juntados aos autos, em busca da verdade material, esta turma de julgamento resolver converter o julgamento em diligência (fls. 619) nos seguintes termos:

“Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo, vota-se no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1 – com base no documentos juntados nos autos e com base nos fatos, a autoridade de origem analise se é possível concluir se as mercadorias foram transportadas do frigorífico para a comercial exportadora ou recinto alfandegado, independentemente das obrigações acessórias e NFs;

1.1 - sobre a mesma base, confira os CFOPs utilizados e segregue as NFs que representam a remessa dos produtos aos frigoríficos e verifique se houve ou não venda do contribuinte ao frigorífico, de modo que fique claro se a remessa ao frigorífico foi somente uma remessa ou se foi uma efetiva venda;

1.2 - segregue e compare as NFs de venda com as NFs de remessa e cruze esta segregação com as fases, se aplicáveis na fase anterior de industrialização ou se aplicáveis na fase final de beneficiamento e exportação, de modo que fique claro quais NFs que tinham relação com a exportação, se as NFs fiscais de venda ou as NFs de remessa;

1.3 - aponte qual das operações o contribuinte se creditou e quais NFs e documentos estão relacionados com o crédito, de modo que fique claro qual o objeto sobre o qual o contribuinte se creditou, se foi sobre as NFs de venda à comercial exportadora como o Pesqueiro Maguary e se aproveitou crédito sobre as remessas ao frigorífico;

1.4 - verifique sobre quantas toneladas o contribuinte tomou crédito e confira com a quantidade de mercadorias exportadas, de modo que fique claro se houveram mercadorias não exportadas sobre as quais o contribuinte tomou crédito;

1.5 – ao final da análise, a fiscalização deve produzir um relatório que demonstre aquilo que foi apurado nestes itens e confrontar com os autos e os documentos juntados.

2 - o contribuinte apresente laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência e papel dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito.

2.1 - a receita deve ser cientificada do laudo apresentado pelo contribuinte para fazer diligência e nomear perito para analisar o laudo, se for o caso, considerando o conceito de insumos presente neste voto.

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.”

A fiscalização apresentou dois relatórios fiscais, de fls. 635 e fls. 677, e o contribuinte apresentou duas manifestações, conforme fls. 652 e 690.

Em que pese a fiscalização ter cumprido alguns dos requisitos da diligência, negou expressamente o cumprimento do item 2.1, reproduzido acima.

Em razão da negativa de cumprimento, o julgamento foi novamente convertido em diligência para a verificação do crédito relativo aos insumos, conforme Resolução de fls. 798. Em fls. 816 o contribuinte juntou aos autos a relação dos insumos e as notas fiscais. Em fls. 951 a fiscalização apresentou o relatório de diligência fiscal e por fim, o contribuinte apresentou sua Manifestação em fls. 980.

Em seguida, os autos retornaram para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros Titulares, conforme Portaria de Condução e Regimento Interno, apresenta-se este Voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

- Créditos aproveitados sobre dispêndios no regime Pis e Cofins não cumulativos.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do

imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

"EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no Art. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do Art. 543-C do CPC/1973 (Arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: **(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."**

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

"(...).**Essencialidade** -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;**Relevância** -considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)." (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juizes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos e engloba diversos tipos de dispêndios.

No presente caso em concreto, em busca da verdade material, esta turma de julgamento converteu o julgamento em diligência nos termos constantes na Resolução de fls. 798 e oportunizou ao contribuinte a juntada de laudo que descrevesse o processo produtivo, a atividade econômica e demonstrasse, de forma pormenorizada, a utilização, essencialidade e relevância dos dispêndios na produção e na atividade econômica.

Como pode ser observado, o contribuinte não aproveitou a oportunidade que lhe foi dada e juntou aos autos somente a relação dos insumos e as cópias das notas fiscais e, desconsiderando o que ficou disposto no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, afirmou que a descrição pormenorizada não era necessária, conforme trecho da sua Manifestação à diligência de fls. 980, com trecho reproduzido a seguir:

“Senhores Conselheiros, como se vê de forma cristalina, quando da intimação, foi solicitado à Manifestante a “descrever pormenorizadamente a utilização do bem no processo produtivo, apresentando, sempre que possível, comprovação desta utilização.”. Ora, quando se fala na manutenção de bens de ativos do imobilizado utilizados na produção, não nos parece razoável “descrever pormenorizadamente” o processo para manutenção na Casa de Bombas ou de Comportas de Viveiros onde foram aplicadas as “ferragens” e “barras de aços”, ou mesmo bens utilizados na manutenção de equipamentos como, por exemplo, Escavadeira.”

Nesse mesmo instrumento de manifestação sobre o resultado da diligência fiscal, o contribuinte concordou com parte do relatório fiscal de diligência que afirmou que alguns dispêndios com insumos já foram reconhecidos na decisão de primeira instância:

“Para os insumos descritos no Anexo I - “Bens Apreciados no Acórdão 08-04.915 - 4ª Turma da DRJ/FOR, não há o que manifestar, tendo em vista que já houve o reconhecimento o direito ao crédito sobre tais insumos.”

Ocorre que, conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Sem a descrição pormenorizada da aplicação, utilização, essencialidade e relevância dos dispêndios no processo produtivo e na atividade econômica da empresa, os créditos não podem ser reconhecidos, pois sem as devidas descrições e comprovações, os dispêndios que geram crédito não poderão ser diferenciados dos que não geram.

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais, por exemplo, são comuns à toda e qualquer atividade econômica e, portanto, não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa.

Conforme exposto no livro “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos¹”, ainda que o presente caso não trate de aquisições de “insumos pandêmicos”, ficou evidente que os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

“Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.

Esta diferenciação, sobre o que é realmente um insumo que possui relação com a singularidade da atividade econômica da empresa e o que é um dispêndio relacionado às atividades administrativas possui muitos precedentes no CARF e, de certa forma, é uma

¹ Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021. 1.ª Edição. "Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos".

razão que é utilizada até hoje para separar os insumos que realmente possam ser enquadrados no conceito médio, daqueles dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa.

Para exemplificar, podemos citar o mesmo Acórdão n.º 9303008.257 da CSRF da 3.ª Turma do CARF, nos seguintes trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

“PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta à atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.”

Nas Turmas ordinárias podemos citar o Acórdão n.º 3201-004.298, relatado pelo nobre colega e ex-conselheiro, Marcelo Giovani Vieira, que, ao votar por negar o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com “call center”, fez os seguintes apontamentos:

“Exemplificativamente, **nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços**, no que se refere ao inciso II do Art. 3.º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.”

O conceito de essencialidade e relevância é um conceito complexo que pode ser aplicado por meio de um entendimento macro da decisão do STJ e dos precedentes do CARF. A decisão do STJ explica, por exemplo, que o dispêndio acidental não é o dispêndio essencial. Parece óbvio e realmente possui uma lógica simples, mas dada a complexidade da questão como um todo, o tema ganha relevância, na medida em que é preciso entender as nuances do aproveitamento de crédito das contribuições dentro desse conceito médio.

Por dispêndio acidental, entende-se que é um dispêndio que não possui relação com a singularidade da atividade da empresa, pois é um dispêndio não essencial e oblíquo à atividade econômica da empresa.

Os dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa, para exemplificar, em geral são aqueles dispêndios com publicidade, telefonia, internet, mão de obra, limpeza do escritório, despesas comerciais, comissões de vendas e taxas municipais.

As empresas que apuram o IRPJ no lucro real, em sua maioria, são empresas de tamanho médio ou grande (conforme parâmetros das juntas comerciais, Sebrae e Receita Federal) e irão, muito provavelmente, possuir um ou mais escritórios, locais que abrigam os funcionários que colaboram para a administração e gestão geral da empresa.”

Como apontado no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 951, nenhum dos dispêndios sobre os quais o contribuinte pretendeu o aproveitamento de crédito podem ser

enquadrados na legislação e nem mesmo no entendimento firmado no REsp 1.221.170 / STJ, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/18, razão pela qual os créditos devem ser negados nos exatos moldes do Relatório Fiscal de Diligência, reproduzido parcialmente a seguir:

“36. Conforme se observa nas notas fiscais e demonstrativo apresentados, a despeito de ter pleiteado, no Recurso Voluntário, o reconhecimento de créditos sobre “serviços de montagem e manutenção dos viveiros, manutenção em veículos e maquinários, manutenção em motores e bombas, construção de tanques para armazenamento, frete para transporte de insumos, aluguel de máquinas e equipamentos, locação de veículos para transporte de insumo”, o contribuinte não apresentou demonstrativo ou notas fiscais relativos a tais serviços. O demonstrativo e as notas fiscais apresentadas tratam de aquisição de bens diversos, incluindo bens destinados à alimentação humana e à limpeza doméstica, materiais de escritório e administrativos, manutenção em veículos de passeio.

37. Tendo em vista que parte dos bens relacionados seriam partes e peças para veículos e equipamentos utilizados na produção, o contribuinte foi intimado para, no prazo de cinco dias úteis, relacionar e descrever pormenorizadamente os bens em uso no 3º trimestre de 2004, contabilizados nas contas 13204 – MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS e 13205 – VEÍCULOS, informando as datas de aquisição e baixa, caso ocorridas no trimestre, e apresentar os documentos comprobatórios correspondentes e os controles de utilização existentes (Termo de Intimação Fiscal nº 2 – folhas 932/933).

Em atendimento, anexou aos autos os documentos de folhas 940 a 950, compostos, dentre outros, da relação de máquinas, equipamentos e veículos (fl. 947), do balanço patrimonial relativo ao ano-calendário de 2004 (fls. 949/950) e de pedido de dilação do prazo por mais dez dias, alegando serem ínfimas as notas correspondentes e insuficiente o prazo de cinco dias para levantamento de todos os bens, em razão do tempo da documentação (fl. 940). No entanto, expirado o prazo requerido, não apresentou nenhum documento ou informação adicionais. Os bens relacionados como contabilizados nas contas referidas são os seguintes:

Máquinas, equipamentos e veículos					
ITEM	Nº	EMISSOR	EMISSÃO	VALOR	USO
MOTO HONDA	31	SOBRAL MOTOS VEICULOS LTDA	16/03/2004	R\$ 6.760,00	Usada para deslocamento dos parametrístas.
MOTO HONDA	32	SOBRAL MOTOS VEICULOS LTDA	16/03/2004	R\$ 6.760,00	Usada para deslocamento dos parametrístas.
OXIMETRO	2417	ALFAKIT LTDA	23/04/2004	R\$ 2.515,00	Usado para análises nos viveiros.
PHMETRO DIGITAL	2518	ALFAKIT LTDA	25/05/2004	R\$ 660,00	Usado para análises nos viveiros.
OXIMETRO	11672	BERNAUER AQUACULTURA LTDA	07/10/2004	R\$ 3.367,00	Usado para análises nos viveiros.
MOTOR A DIESEL	67	VIMON - IND E COM DE MAQUINAS LTDA	29/05/2002	R\$ 16.000,00	Usado na despesa para gerar energia.
MOTOR DE POPA	19	MAQUINAS FORTE COMERCIAL LTDA	26/09/2001	R\$ 2.100,00	Usado no caiaque dos viveiros.
MOTO HONDA NXR 125	91135	COMERCIAL UNIMAQ LTDA	12/02/2003	R\$ 5.550,00	Usada para deslocamento dos parametrístas.
SUZUKI GVITARA 2.0	1213	IVO JUCA MACHADO	23/05/2003	R\$ 48.000,00	Usada para deslocamento dos parametrístas.
SERVICO DE CACAMBEIROS	2678	RAIMUNDO CARVALHO DE SOUSA	23/09/2004	R\$ 900,00	Construcao da Casa de Probioticos.
SERVICO DE CACAMBEIROS	2636	ANTONIO BENTO FERREIRA VERAS	09/08/2004	R\$ 470,00	Manutencao de Viveiros.
LOCAÇÃO DE MOTOR A DIESEL	13909	ALUMAQ - LOC E MANUT DE EQUIP P/ CONSTRUCAO	04/08/2004	R\$ 470,00	Usado na despesa para gerar energia.
LOCAÇÃO DE MOTOR A DIESEL	13737	ALUMAQ - LOC E MANUT DE EQUIP P/ CONSTRUCAO	06/07/2004	R\$ 470,00	Usado na despesa para gerar energia.
				R\$ 94.022,00	

38. Isto posto, passamos à análise dos bens relacionados no demonstrativo trazido pelo contribuinte (fls. 824/826) quanto ao enquadramento como insumos para efeitos de creditamento da Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, do julgamento pelo STJ, por meio do

REsp nº 1.221.170, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018. Neste mister, devem ser excluídos desta análise, de pronto, os bens já apreciados em sede de Manifestação de Inconformidade. Embora tenha sido demandado de forma expressa e clara, por meio do Termo de Intimação

Fiscal nº 1, de 28/04/2021 (fls. 807/809), a relacionar apenas os bens e serviços em relação aos quais pleiteava créditos em sede de Recurso Voluntário, excluindo aqueles já contemplados no julgamento administrativo de primeira instância, o contribuinte incluiu na relação os farelos de trigo e de arroz, o calcário agrícola, a ureia e os superfosfatos simples e triplo (Anexo I deste Relatório), produtos sobre os quais já se manifestou a DRJ por meio do Acórdão nº 0824.915 - 4ª Turma da DRJ/FOR, de 19 de fevereiro de 2013. Logo, referidos bens estão fora do escopo desta análise.

BENS SEM DIREITO A CRÉDITO 39.

No Anexo II deste Relatório constam os bens não considerados insumos no processo produtivo do contribuinte, para efeito do creditamento da Cofins, ou que não geram créditos das contribuições por falta de previsão legal, conforme se passa a expor a seguir.

· Bens destinados à alimentação e higiene humana

40. Na relação de bens apresentada pelo contribuinte constam bens destinados à alimentação humana e de higiene e limpeza residencial, os quais seriam destinados à alimentação e higienização do pessoal da produção. Ocorre que tais bens não se enquadram como insumos para apropriação de créditos das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, já que não preenchem os requisitos de essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade desempenhada pelo contribuinte.

· Bens de escritório e de uso administrativo

41. Também foram relacionados materiais de escritório ou de uso administrativo, os quais sequer são utilizados na produção e, portanto, não atendem ao disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

· Bens destinados a veículos não utilizados no processo produtivo

42. Dentre os bens relacionados pelo contribuinte constam gasolina, óleo lubrificante para motocicletas, peças e serviços de manutenção em veículos utilitários (veículos Nissan Pathfinder placas HXK8544 e Suzuki Gvitará placas HXG7158). Os veículos em questão destinam-se ao transporte de pessoas e, portanto, não atendem os critérios de essencialidade ou relevância no desenvolvimento da atividade desempenhada pela interessada. O combustível gasolina, assim como os óleos lubrificantes para motocicletas, também não são utilizados em máquinas utilizadas no processo produtivo, mas em motocicletas e outros veículos de transporte de pessoas.

· Amostra grátis, bonificações, outras saídas e bens não identificados

43. O contribuinte incluiu, também, no demonstrativo de folhas 824/826, bens recebidos como amostra grátis (CFOP 6911), em bonificação (CFOP 5910) ou em operações diferentes de

aquisição (CFOP 5949/6949), sobre os quais não há apuração de créditos por falta de previsão legal (vide Anexo II deste Relatório). Além disso, no que tange à operação coberta pela nota fiscal nº 46, de 19/08/2004 – fl. 831, ainda que se tratasse de operação de aquisição, não há como aceitar como insumo bem identificado apenas como “material experimental”, posto que não é possível atestar sua utilização no processo produtivo.

· Bens usados em manutenção de caminhão e escavadeira

44. O contribuinte listou bens que seriam destinados à manutenção de caminhão e escavadeira usados na produção. Dentre os bens listados estão bateria, ferramentas diversas como disco de corte (disco de desbaste), lixas, lâminas de serra, parafusos,

solvente, solda elétrica, graxa, filtros de ar para motores das marcas Scania, Mercedes Benz e Ford, dentre outros.

45. Com o advento do REsp 1.221.170, passaram a ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica, responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Contudo, não constava, no trimestre em referência, o registro de qualquer caminhão no ativo imobilizado da fiscalizada. A conta sintética 13205 - VEÍCULOS era composta das contas analíticas 13205.0001-0 - Veículos Utilitários, 13205.0002-9 - Automóveis, 13205.0003-7 - Motocicletas e 13205.0004-5 - Botes (fls. 289/290). No tocante à escavadeira, consta da contabilidade, na conta sintética 13204 - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, o registro de baixa de uma escavadeira, vendida no mês de maio de 2004 (fl. 288). Intimado a listar os bens em uso no 3º trimestre de 2004, contabilizados nas contas 13204 - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS e 13205 - VEÍCULOS, o contribuinte apresentou a relação de folha 947, na qual não consta nenhum caminhão ou escavadeira. Logo, não há como aceitar os bens em questão como insumos geradores de créditos das contribuições posto que não restou comprovado que os mesmos tenham sido utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado do contribuinte, utilizados na produção dos bens destinados à venda.

· Ferragens e bens de uso geral

46. Na relação de folhas 824/826 foram incluídos, ainda, bens de uso geral, como registro de esfera, trinchadeira, lâmpada incandescente, enxada, estopa, silicone, gaxeta, cola, escovão, pilha, prego, arame, luva, tinta, os quais se destinariam à manutenção de motor da casa de bombas, de comportas de viveiros e do acampamento.

47. Ora, a definição de insumos fixada no Acórdão do STJ leva em conta os critérios de essencialidade ou relevância do produto no processo produtivo do contribuinte. Ou, em outras palavras, são insumos, para efeitos do creditamento das contribuições, aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, sejam eles empregados direta ou indiretamente no seu processo de produção dos bens destinados à venda. Assim, segundo a mesma decisão, não são todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial que serão considerados insumos. Logo, não há como considerar como insumos, no processo produtivo do contribuinte, os bens de uso geral listados acima.

· Bens com utilização não identificada

48. O contribuinte incluiu, nos demonstrativos de folhas 824/826, bens descritos como barras de aço, que seriam utilizados na manutenção de motor da casa de bombas. Nas notas fiscais números 27791 e 28067 (fls. 898 e 899), os bens estão descritos como barras de aço redondas 1045 5', ou seja, barras de aço com seção transversal redonda de 5 polegadas de diâmetro.

49. Conforme já mencionado neste Relatório, bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica, responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço, são geradores de créditos das contribuições. Contudo, no presente caso, não há como considerar os bens em referência como partes ou peças específicas de equipamentos utilizados no processo produtivo da fiscalizada (no caso, motor da casa de bomba). Neste caso, a apuração de créditos das contribuições sobre a aquisição de tais bens fica condicionada à comprovação da utilização dos mesmos na manutenção de bens do ativo imobilizado, utilizados no processo produtivo. Note que o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação de folhas 807/809, a descrever pormenorizadamente a utilização do bem no processo produtivo, apresentando, sempre que possível, comprovação desta utilização, o que não foi feito em relação a tais bens. Assim, não há

como aceitar que tais bens se enquadrem como insumos no processo produtivo do contribuinte por falta de comprovação de sua utilização.

BENS CONSIDERADOS INSUMOS

50. Por fim, o Anexo III deste Relatório relaciona os bens que, em face da atividade desempenhada pelo contribuinte, são considerados insumos para efeito do creditamento previsto no art.

3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, tendo em vista as diretrizes definidas pelo STJ, no julgamento do REsp 1.221.170/PR, pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e pelo Parecer normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2008. Deve-se ressaltar que a presente análise levou em conta a especificidade do bem para a atividade do contribuinte, como é o caso dos produtos utilizados para fertilização da água dos viveiros, ou a plausibilidade da utilização do bem conforme descrito pelo contribuinte, como é o caso dos materiais utilizados em manutenção de bens do ativo imobilizado, haja vista ser impossível, no caso, atestar que estes últimos foram efetivamente utilizados conforme descrito pelo contribuinte.

51. Isto posto, e em atendimento à determinação contida nos itens 1 e 2 da Resolução nº 3201-002.904 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, elaborei e assinei digitalmente o presente Relatório de Diligência Fiscal, do qual o interessado tomará ciência, por meio digital, através do seu Domicílio Tributário Eletrônico, ficando estipulado o prazo de 30 (trinta) dias, a partir da ciência, para manifestação, se assim desejar.”

Verifica-se, portanto, que além das descrições pormenorizadas terem sido ignoradas pelo contribuinte, não foram apresentados documentos que comprovassem parte dos dispêndios.

Somente alguns dos dispêndios foram considerados como insumos, visto que nem mesmo exigem descrições mais profundas, como apontou a própria fiscalização no parágrafo “50” de seu relatório fiscal de diligência transcrito acima. Tais bens estão compilados no Anexo III.

Além de gerarem crédito, devem também ser objeto de ressarcimento e compensação se apurados a partir de 9 de agosto de 2004, por força do art. 16 da Lei nº 11.116/20052, c/c o art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Deve ser dado provimento parcial ao Recurso Voluntário nesse tópico, para considerar os bens citados no relatório de diligência fiscal de fls. 951, reproduzidos acima no parágrafo “50” e compilados no anexo III do relatório, como geradores de crédito e passíveis de ressarcimento e compensação.

- Receitas de exportação indireta.

Com relação à questão das receitas de exportação, objeto do presente julgamento, em valorização ao princípio da colegialidade, esta Turma, de forma majoritária em outras

composições, entendeu que os produtos devem ser transportados diretamente à recinto alfandegado ou à comercial exportadora, situação que não restou configurada nos autos.

A combinação entre o Art. 6.º, III, da Lei 10.833/03 com o Art. 45 do Decreto n.º 4.524/02 regulam e esclarecem a exigência, conforme textos reproduzidos a seguir:

“Art. 6.º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
(Produção de efeito)

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

(...)

"DECRETO Nº 4.524, de 17.12.2002 (REGULAMENTO DO PIS/Pasep e Cofins):

Isenções Art. 45.

São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

(...)

IX de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (grifo nosso)"

Em outros termos, a legislação esclarece o termo “fim específico de exportação”, que somente se concretiza quando os produtos forem remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. No presente caso, o próprio contribuinte confirma que esta exigência não foi cumprida, conforme trecho de sua manifestação de diligência reproduzido a seguir:

“Ocorre que NÃO FORAM ENVIADAS PELO AQUAFORT DIRETAMENTE PARA EMBARGUE OU RECINTO ALFANDEGADO, POR CONTA EM ORDEM DA EMPRESA (COMERCIAL EXPORTADORA), PELA IMPOSSIBILIDADE LEGAL DE ASSIM PROCEDER, POIS A VENDA E ENTREGA DA MERCADORIA, OBRIGATORIAMENTE SE DÁ DENTRO DO FRIGORÍFICO ONDE A MERCADORIA FOI PROCESSADA E ENCONTRA-SE ESTOCADA (PESQUEIRA MAGUARY) E É NESTE RECINTO CERTIFICADA PELO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA QUANDO DA “OVAÇÃO” DO CONTAINER PARA COLOCAÇÃO DIRETAMENTE NO NAVIO.”

O que o contribuinte pretende, pela leitura de suas peças de defesa, é que seja aberta uma exceção à regra, considerando que diversos documentos comprovam as exportações.

No entanto, como apontado pela fiscalização que cumpriu a diligência, precisamente no relatório fiscal de fls. 169, as exportações não possuem rastreabilidade suficiente para que seja possível identificar se as mercadorias vendidas pela contribuinte e que são objeto dos autos, foram exatamente as mercadorias exportadas.

Este conselho possui atividade vinculada e, diante da regra da legalidade, não possui competência para abrir tal exceção.

Sobre a disparidade encontrada nos documentos de exportação e apontadas nos relatórios fiscais de diligência, o contribuinte permaneceu inerte, o que inclusive impede concluir que os produtos vendidos foram todos exportados.

Assim, o direito e os fatos não socorrem o contribuinte no presente caso.

Inclusive, como apontado pela Procuradoria na sua manifestação de fls. 1827, a Turma 3301 deste conselho julgou caso semelhante, consubstanciado no Acórdão n.º 3301-008.569, relatado pelo nobre e assertivo conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, decisão na qual decidiu-se por manter o entendimento da fiscalização em razão da ausência de comprovação dos requisitos exigidos na legislação.

Para o mesmo contribuinte, em casos semelhantes, a presente turma de julgamento julgou a matéria, como consubstanciado nos Acórdãos n.º 3201-008.140 e 3201-008.141, e igualmente decidiu por negar provimento à matéria em questão. Confira a transcrição parcial das respectivas ementas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003 VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Na venda a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, os produtos devem ser remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. A possível exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições. (...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2003

VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Na venda a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, os produtos devem ser remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. A possível exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.

Diante do exposto e fundamentado, deve ser negado provimento à matéria aqui abordada.

- Conclusão.

Em face do exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito decorrente de aquisições de insumos aplicados na produção, bem como o direito a ressarcimento/compensação de créditos dessa natureza, apurados a partir de 9 de agosto de 2004, por força do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, c/c o art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, Redator

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente daquele adotado quanto à análise da seguinte matéria: Ressarcimento de créditos de COFINS vinculados à exportação não comprovadas.

O pedido de ressarcimento teve por objeto crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, correspondente ao 3º trimestre de 2004, apurado sob a sistemática da não-cumulatividade, e por fundamento o §1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, que apresenta o seguinte enunciado:

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

I – exportação de mercadorias para o exterior;

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

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

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

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

II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria. (...)

Por sua vez, o Despacho Decisório indeferiu o pedido formulado com base na informação fiscal de fls. 362/374. Destacamos os seguintes argumentos apresentados para negar o pleito do interessado:

Conforme já esclarecido, somente são passíveis de ressarcimento ou de aproveitamento em procedimento de compensação os créditos da Cofins apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação. Assim, resta verificar se as vendas efetuadas pela interessada no período considerado se enquadram naquelas listadas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 10.833/2003;

No caso em análise, as notas fiscais que respaldaram as saídas consideradas pelo interessado como "vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação" referem-se a vendas comuns de mercadoria (fls. 321/322, 332/333 e 339).(...)

Neste contexto, observa-se que as vendas foram efetuadas com o código fiscal de operação 5101 (Venda de produção do estabelecimento dentro do estado) e os produtos não foram remetidos diretamente do estabelecimento produtor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, conforme determina a legislação. Na realidade, os produtos foram enviados para estabelecimento de terceiros para beneficiamento e, de lá, foram vendidos para o próprio beneficiador ou para outra empresa (...)

Uma vez apreciado e julgado que não foram preenchidos os requisitos para se considerar as receitas de exportação, nos termos do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, e § 1º do art. 45 do Decreto 4.524/2002, a despeito do reconhecimento dos valores das bases de cálculo dos bens e serviços como insumos, conforme retratado no anexo III do relatório de diligência fiscal, de fls 951 a 974, não se pode dissociar o pedido de ressarcimento de seu fundamento, bem como afastar o motivo de seu indeferimento em razão dos créditos apurados não estarem vinculados a receitas de exportação regularmente comprovadas.

O Decreto 4.524/2002 expõe condições não implementadas pela Recorrente, que passo a reproduzir:

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

(...)

IX de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

*§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos **diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.** (grifo nosso)"*

Tais créditos podiam ser utilizados apenas na dedução da própria contribuição, nos termos do art. 3º, caput, da referida Lei, não podendo ser utilizados em procedimentos de ressarcimento e compensação. Para tanto, imprescindível a condição de vendas com fim específico de exportação para o exterior, condição essa ausente no presente caso, como demonstrado pela Autoridade Fiscal de origem, confirmado pela 4ª Turma da DRJ/FOR e constante no tópico "Receitas de exportação indireta" do acurado voto do relator.

Em face do exposto, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes