



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

Processo nº 13502.900573/2010-14
Recurso nº 13.502.900572201014 Voluntário
Acórdão nº **3401-002.074 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de novembro de 2012
Matéria COFINS - CRÉDITOS DA NAO CUMULATIVIDADE - GLOSAS - AÇÃO JUDICIAL - NULIDADE DECISÃO DRJ - DECADÊNCIA - SOBRESTAMENTO
Recorrente MONSANTO DO BRASIL LTDA. (sucessora por incorporação da Monsanto do Nordeste Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

LIMITE TEMPORAL PARA ANÁLISE DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Os prazos de decadência fixados pelos artigos 150 e 173, ambos do Código Tributário Nacional, não se prestam para a regular o tempo de que dispõe a administração tributária para conferir as apurações de créditos do PIS/Pasep e da Cofins em pedidos de ressarcimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. IDENTIFICAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO.

Na legislação que trata do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 14 de

dezembro de 1996. Desta forma, o conceito legal de insumos e que está contido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. IDENTIFICAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO.

De se manter a glosa de créditos da não-cumulatividade da Cofins originados da aquisição de gás natural, pela falta de comprovação e quantificação daquilo que foi empregado no processo produtivo. Não podem ser aceitas estimativas feitas em períodos de apuração posteriores àquele em que se apurou o crédito pleiteado.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COFINS-IMPORTAÇÃO. CRÉDITO RELACIONADO TAMBÉM ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A Cofins-importação, paga nos termos do art. 1º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, pode ser relacionada às receitas de exportação para fins de apuração do montante do crédito a ser ressarcido a título de Cofins-exportação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário na parte em que caracterizada a concomitância de objeto e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial. Ausente justificadamente a Conselheira Fábiana Regina Freitas.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

O Recurso Voluntário se insurge contra o Acórdão prolatado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – BA, na parte em que lhe foi desfavorável quando da apreciação de sua Manifestação de Inconformidade apresentada em face das glosas parciais efetuadas pela DRF em Camaçari – BA em relação ao seu Pedido eletrônico de ressarcimento de créditos da Cofins – Exportação (§ 1º, do art. 6º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, regime da não-cumulatividade) do 4º trimestre de 2005, cuja entrega fora formalizada em 5/7/2010.

Preliminarmente, a Recorrente requereu a este colegiado que, a título de cautela, fosse aguardado o desfecho definitivo na **esfera judicial** da ação anulatória de débitos que propusera em 26/5/2011¹ em face da inscrição em Dívida Ativa da União dos débitos cuja compensação não fora homologada por conta do deferimento apenas parcial do pedido de ressarcimento de créditos da Cofins constante em outro processo administrativo, qual seja, o de nº 13502.900572/2010-61.

Argumentou que naquele referido processo a fiscalização não reconheceria no mesmo montante em que indicado em seu Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) os créditos da Cofins relativos ao 3º trimestre de 2005, tanto os relacionados às operações no mercado interno, quanto às do mercado externo, o que refletiu de forma direta no pedido de ressarcimento dos créditos da Cofins do 4º trimestre de 2005, objeto do presente processo, porquanto na apuração dos saldos finais disponíveis para ressarcimento, considerou-se como saldo inicial de períodos anteriores justamente aqueles saldos finais do 3º trimestre, objeto da glosa.

Dito de outra forma, defende a Recorrente que, primeiro seja definida na esfera judicial a sorte do crédito do 3º trimestre de 2005, para, somente após, se leve adiante o presente julgamento, considerando-o, ou não, na formação do saldo credor do 4º trimestre de 2005.

A Recorrente juntou cópia da sua petição inicial na referida Ação Condenatória e Anulatória de Débitos, de 26/5/2011, na qual se observa que o seu objeto é o reconhecimento dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins apurados pelo regime da não-cumulatividade no 4º trimestre de 2004 e nos 1º e 3º trimestres de 2005, mediante o afastamento do entendimento bastante restrito então manifestado pela autoridade fazendária quanto ao conceito de **insumos**.

Outra preliminar suscitada pela Recorrente no presente Recurso Voluntário versa sobre a alegada **nulidade** do acórdão da DRJ, sob o argumento de que sua defesa fora cerceada na medida em que negado o pedido de diligência para que se confirmasse a validade dos créditos aproveitados em função da utilização no seu processo produtivo da *água desmineralizada*, da *água clarificada*, e do *ar comprimido*.

Também viu a recorrente motivo para suscitar a **nulidade** do acórdão ora vergastado por entender que a instância de piso não teria enfrentado a todas as questões colocadas em discussão, limitando-se apenas a alegar que não poderia enfrentar temas ligados a uma suposta inconstitucionalidade da IN SRF nº 404, de 2004, bem como por vislumbrar a caracterização de uma decisão *extra petita*.

Adentrando nas questões de **mérito**, a Recorrente suscitou a decadência do direito da autoridade administrativa verificar a sua atividade de apuração dos créditos da *Cofins – Exportação do 4º trimestre de 2005*, o que se deu em 22/2/2011, após terem transcorridos mais de cinco anos. No caso, invocou a aplicação da regra contida no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional e rechaçou, por outro lado, a aplicação da regra contida no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que trata das homologações tácitas das compensações.

Prosseguindo, passou a defender um conceito de insumos mais amplo que aquele pugnado pela autoridade fiscal, de modo a se levar em conta todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou na prestação de serviços e não apenas aqueles cujo desgaste decorra do contato direto com o bem produzido.

Nessa linha, mediante explicação de seu processo produtivo e a transcrição de trechos doutrinários e de decisões do Carf, defendeu o creditamento da Cofins sobre as aquisições de *nitrogênio, do vapor d'água à alta e à baixa pressão, da água desmineralizada, da água clarificada, do gás natural, e do ar comprimido*.

Em seguida, passou a defender o aproveitamento nesse seu pedido de ressarcimento de créditos da *Cofins – Exportação*, dos créditos da Cofins originados nas importações, na proporção de suas receitas de exportação, valendo-se, para tanto, de instruções do manual de preenchimento do Dacon, ficha 16-A, e socorrendo-se dos incisos I e II do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

Alternativamente ao pedido de perícia que formulou em relação à aplicação de alguns insumos no seu processo produtivo, insistiu na realização da diligência que lhe fora negada pela instância de piso

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho

Cientificada da decisão da DRJ em 09/04/2012, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 09/05/2012, portanto, de forma tempestiva. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Delimitação da lide

A questão de fundo desse julgamento envolve uma glosa parcial no montante dos créditos indicados pela Recorrente em seu Dacon do 4º trimestre de 2005, por conta do entendimento restrito da administração tributária quanto ao conceito de **insumo** de que trata o inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Outros temas não menos relevantes suscitados pela Recorrente referem-se ao seu pedido para que a esse julgamento aguarde o desfecho de uma ação ordinária condenatória e anulatória de débitos que interpôs em maio de 2011, cujos efeitos, argumenta, se refletirão no presente processo [em discussão na referida ação as glosas efetuadas pelo Fisco noutro processo administrativo envolvendo créditos da *Cofins-exportação do 3º trimestre de 2005*]; à nulidade do acórdão da DRJ [não apreciação de todas as argumentações postas na manifestação de inconformidade e decisão *extra petita*]; à ocorrência da decadência do direito da Fazenda proceder à verificação de seus créditos após terem transcorridos mais de cinco anos; e aos pedidos de diligência e/ou de perícia.

Ação judicial em curso – reflexos neste processo – concomitância parcial

Na reconstituição da ficha 17B do *Dacon* feita pela fiscalização observa-se, na fl. 384, que a linha “13. Saldo de créditos do mês anterior- mercado interno”, passou a constar R\$ 452.731,06, em vez dos R\$ 592.082,72, originalmente indicados pela interessada conforme fl. 9, e, na fl. 385, que a linha “14. Saldo de créditos do mês anterior – mercado externo”, passou a constar zero, em vez dos R\$ 9.160.183,64, originalmente indicados pela interessada conforme fl. 9.

A justificativa apresentada pela fiscalização para tais modificações de ofício constaria de outro relatório fiscal, parte de outro processo, qual seja, o já citado alhures de nº 13502.900572/2010-61, que trata da análise de créditos da Cofins do 3º trimestre de 2005.

Quanto ao desfecho desse processo nº 13502.900572/2010-61 na esfera administrativa, é a própria Recorrente que informa:

[...] durante o julgamento da Manifestação de Inconformidade relativa a este processo, a impugnação apresentada em face da glosa de créditos da Cofins do 3º trimestre de 2005 foi julgada intempestiva.

Diante desse fato, a Recorrente propôs ação anulatória (doc 7), bem como efetuou depósito integral dos valores objeto de discussão, conforme discriminação de guias na ação ordinária em anexo (doc.8).

Essa é a razão pela qual a Recorrente postula que, “por cautela”, se aguarde o desfecho, na esfera judicial, dos pedidos que formulou junto ao poder judiciário por meio de ação ordinária condenatória de anulação de débitos.

Para que se tenha a noção exata dos termos em que a Recorrente encaminhou sua postulação junto ao Poder Judiciário por meio da referida Ação Ordinária, reproduzo a imagem colhida do arquivo “pdf” acostado aos presentes autos relativo ao seu item “IV. CONCLUSÕES E OS PEDIDOS” (fls. 616/665.pdf):

IV. CONCLUSÕES E OS PEDIDOS

118. Diante de todo o exposto, a Autora tem como plenamente demonstrado e juridicamente fundamentado que:

(i) em seu estabelecimento localizado no Pólo Petroquímico de Camaçari, a Autora produz matérias primas de herbicidas, como a substância denominada **Ácido N-Fosfonometil Iminodiacético** (“PIA”). Para produção do PIA, por sua vez, a Autora se utiliza de diversos insumos;

(ii) os insumos utilizados pela Autora lhe asseguram o direito de computar créditos de contribuição ao PIS e da COFINS dentro da sistemática da não cumulatividade, nos termos dos artigos 3º e incisos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (com alterações da legislação superveniente);

(iii) no caso específico da Autora, que efetua vendas ao exterior, aplicam-se as regras dos artigos 5º da Lei nº 10.637/2002 e 6º da Lei nº 10.833/2003, por meio das quais o PIS e a COFINS não incidem sobre as receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias, e os contribuintes podem apurar créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação não só para utilização na sistemática da não cumulatividade **como também para solicitar o ressarcimento em dinheiro e/ou efetuar a compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil;**

(iv) ao final do 4º Trimestre de 2004 e dos 1º e 3º Trimestres de 2005, a Autora apurou, em seus DACON's, créditos oriundos da sistemática de apuração do PIS e da COFINS não cumulativa que decorrem de custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação. Tais créditos foram objeto de PER's, aos

quais foram vinculadas DCOMP's apresentadas para extinguir débitos próprios da Autora:

(v) para análise da suficiência dos créditos pleiteados e da regularidade das compensações efetuadas pela Autora, as D.D. Autoridades Fiscais instauraram diversos processos administrativos, nos quais foram proferidos **Pareceres** que embasaram **Despachos Decisórios** de deferimento/homologação apenas **parcial** dos pedidos de ressarcimento/ compensação apresentados;

(vi) como resultado disso, os débitos remanescentes em aberto, que não foram extintos por meio das compensações pleiteadas, foram alocados pelas D.D. Autoridades Fiscais para outros processos e inscritos na dívida ativa da União Federal e não foi reconhecido nenhum valor remanescente como passível de ressarcimento à Autora. Confirmam-se, na **tabela da página 10**, informações sobre os PER's e DCOMP's apresentados pela Autora, os procedimentos adotados pelas D.D. Autoridades Fiscais e os débitos atualmente em cobrança;

(vii) a homologação parcial se deu pela glosa de créditos da Autora que decorre de divergências na apuração de diversos valores, cuja comprovação da suficiência dos créditos será apurada em **perícia técnica contábil**;

(viii) parte das glosas efetuadas se referem a créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos da Autora, tais como: Nitrogênio Gás Gasoduto (Baixa Pressão); Nitrogênio Líquido (Alta Pressão); Gás combustível (Gás Natural); Ar de instrumento (Ar comprimido); Vapor 42; Vapor 15; Água Clarificada; e Água desmineralizada;

(ix) as D.D. Autoridades Fiscais entenderam que não poderiam ser aproveitados créditos decorrentes da aquisição de tais produtos pois estes não sofreriam alterações em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação;

(x) esse entendimento limitado decorre da legislação aplicável ao IPI e ao ICMS, a qual foi indevidamente adotada pelas D.D. Autoridades Fiscais para fins de cômputo de créditos de PIS e COFINS;

(xi) contudo, o conceito de insumo é mais abrangente e deve, na realidade, englobar todos os custos e despesas necessários à atividade da empresa, em conformidade com a legislação do IRPJ, pois as contribuições ao PIS e à COFINS não dependem de operações específicas para que ocorra seu fato gerador. Pelo contrário, dependem apenas da geração de receita e faturamento, entendidos como o produto das vendas de mercadorias e da prestação de serviços pela pessoa jurídica;

(xii) o conceito de insumo para fins de cômputo de créditos de PIS e COFINS deve ser analisado de forma ampla, de modo a contemplar a totalidade dos dispêndios essenciais ao processo produtivo da empresa (empreendimento), do qual resulta a geração de sua receita e faturamento, consoante a melhor doutrina e jurisprudência sobre a matéria, e sob pena de violação não só ao disposto nos artigos 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e nos artigos 5º, § 1º, incisos I e II, da Lei nº 10.637/2002, e 6º, § 1º, incisos I e II, da Lei nº 10.833/2003, como também ao artigo 13, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977; artigo 47, caput e §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/1964, aos artigos 289, 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – “RIR”); artigos 109 e 110 do CTN; e princípios constitucionais da estrita legalidade (artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I, da CF/88) e não-cumulatividade (artigo 195, § 12º, da CF/88);

(xiii) sem os insumos utilizados pela Autora e cujos créditos foram glosados pelas D.D. Autoridades Fiscais, seria impossível obter o produto final, o que prova sua essencialidade / imprescindibilidade e, portanto, o direito à tomada de créditos de PIS e COFINS;

(xiv) o direito ao cômputo de créditos de PIS e COFINS deve ser assegurado mesmo que prevaleça o limitado entendimento das D.D. Autoridades Fiscais, o que se admite apenas para fins de argumentação, já que os insumos adquiridos pela Autora efetivamente se alteram em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (PIA), o que pode ocorrer sem que haja necessariamente o contato direto;

(xv) a essencialidade e imprescindibilidade da utilização dos insumos adquiridos pela Autora, bem como as efetivas alterações sofridas pelos insumos em função da ação diretamente exercida sobre os produtos em fabricação e o valor dos créditos de PIS e COFINS efetivamente apurados pela Autora, devem ser comprovados por meio de provas periciais técnicas industrial e contábil respectivamente feitas por engenheiro e contador competentes, as quais desde já se requer;

(xvi) a Autora tem como certo seu direito de se aproveitar dos créditos de PIS e COFINS sobre os custos/despesas/encargos incorridos com a aquisição de seus insumos e, portanto, que os créditos decorrentes da aquisição destes insumos e vinculados a receitas de exportação são suficientes para extinguir, mediante compensação, os débitos declarados em DCOMP's, bem como para ensejar o ressarcimento do saldo remanescente; e

(xvii) a vedação à tomada de créditos pela Autora, bem como a vedação à utilização de créditos decorrentes de custos, despesas e encargos incorridos para obtenção de receitas de exportação para solicitar o ressarcimento em dinheiro e/ou efetuar a compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, viola frontalmente o próprio princípio constitucional da não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/88, bem como configura tributação nitidamente confiscatória, em ofensa ao princípio da vedação ao confisco (artigo 150, inciso IV, da CF/88), além de violar o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia (artigos 5º, caput, e 150, inciso II, da CF/88), o direito à propriedade (artigo 5º, inciso XXII, da CF/88) e livre exercício profissional (artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, da CF/88).

119. Diante do exposto, a Autora requer seja reconhecido o seu direito ao abatimento de tais créditos, em decorrência da correta interpretação da técnica não-cumulativa do PIS/COFINS, dando-se **INTEGRAL PROVIMENTO ao pedido formulado** na presente Ação Condenatória e Anulatória de débitos tributários, tendo em vista a comprovação cabal da existência e validade de todos os seus créditos de PIS e COFINS apurados pela sistemática da não-cumulatividade e referentes ao 4º Trimestre de 2004 e aos 1º e 3º Trimestres de

2005, para fins de deferimento integral dos Pedidos de Ressarcimento ("PER's") e homologação integral das Declarações de Compensação ("DCOMP's") apresentados perante a D. Delegacia da Receita Federal do Brasil, requerendo-se ainda seja determinada a consequente (i) anulação/extinção dos débitos inscritos em dívida ativa (indicados na tabela da página 10 acima) que decorrem da não homologação de compensações pelas D.D. Autoridades Fiscais e (ii) a condenação da União Federal (Fazenda Nacional) a ressarcir/restituir o saldo remanescente dos créditos apurados, devidamente atualizados pela Taxa SELIC até a data da efetiva devolução, assegurando-se o direito da Autora de apresentar novos pedidos administrativos de ressarcimento perante as D.D. Autoridades Fiscais ou, caso assim não se entenda, o que se admite apenas para fins de argumentação, determinando-se que a restituição ocorra em execução de sentença.

120. Atribuindo-se à presente Ação o valor de R\$ 2.426.582,48 (dois milhões e quatrocentos e vinte e seis mil e quinhentos e oitenta e dois Reais e quarenta e oito centavos), a Autora requer a citação da União Federal (Fazenda Nacional) na pessoa de seu representante legal, que pode ser localizado na sede da Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Bahia, na Rua Araújo Pinho, nº 91, Bairro Canela, Salvador/BA, CEP: 40110-150, para que, se assim entender, responda aos termos desta Ação, devendo tal citação valer para todos os demais e ulteriores atos do processo, prosseguindo-se com o feito até a decisão final, quando o pedido formulado deverá ser julgado totalmente procedente.

121. A Autora requer ainda a juntada da guia que comprova o recolhimento das custas processuais devidas e a condenação da União Federal (Fazenda Nacional) ao pagamento de custas, despesas processuais e honorários advocatícios devidos.

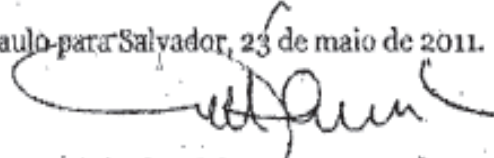
122. Ademais, a Autora requer a produção de todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela requisição, por Vossa Excelência, de processos administrativos e/ou judiciais que possam auxiliar no deslinde deste feito, pela juntada de novos documentos e pela realização de perícias técnicas industrial e contábil, estas últimas respectivamente feitas por engenheiro e contador competentes, visando à comprovação (i) da essencialidade e imprescindibilidade da utilização dos insumos adquiridos pela

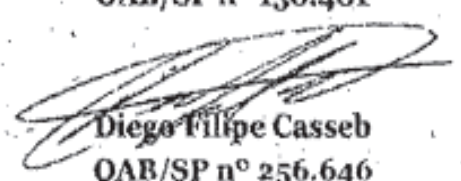
Autora em seu processo produtivo; (ii) das efetivas alterações sofridas pelos insumos em função de ações diretamente exercidas sobre os produtos em fabricação; e (iii) do valor dos créditos de PIS e COFINS efetivamente apurados pela Autora e passíveis de serem ressarcidos ou utilizados para extinção de outros débitos de tributos federais mediante compensações.

123. Por fim, a Autora requer que as publicações deste processo sejam feitas **exclusivamente** em nome de **JOÃO ALBERTO PEREIRA LOPES JUNIOR**, inscrito na OAB/BA sob o nº 11.972, sob pena de nulidade.

Termos em que,
pede deferimento.

De São Paulo para Salvador, 23 de maio de 2011.


Tércio Chiayassa
OAB/SP nº 138.481


Diego Filipe Casseb
OAB/SP nº 256.646

Com base nessas informações, concluo que, não obstante a ação judicial esteja postulando o afastamento daquele entendimento da administração tributária quanto ao conceito de insumos para fins de creditamento da Cofins sob o regime da não-cumulatividade, resta claro que o pedido foi restrito às apurações dos créditos do 4º trimestre de 2004 e dos 1º e 3º trimestre de 2005, o que afastaria a caracterização da concomitância de objeto, já que no presente caso lidamos com a apuração de créditos do 4º trimestre de 2005.

De outra parte, não se pode desconsiderar que, na hipótese do resultado da referida ação ordinária ser favorável aos interesses do contribuinte, aquelas glosas efetuadas nos créditos do 3º trimestre, ao menos a que se refere aos créditos da Cofins no mercado interno, refletirão diretamente no montante do saldo de crédito disponível apurado ao final do 4º trimestre, objeto deste processo.

E, nesse ponto, resta caracterizada a concomitância de objeto, o que nos impede de conhecer a parte do Recurso Voluntário que “contesta” a utilização dos saldos iniciais (relativos ao 3º trimestre de 2005) na apuração do saldo final do 4º trimestre de 2005, a teor do enunciado da **Súmula Carf nº 1**, consolidada no Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, segundo o qual “importa em renúncia às instâncias administrativas a propositura, pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo”.

Isso implica em que, de forma indireta, seja atendido parcialmente o pleito da Recorrente, no sentido de que a execução desse julgado na esfera administrativa aguarde o desfecho da mencionada ação ordinária condenatória e anulatória de débitos, porquanto, repita-se, a utilização dos saldos iniciais do 3º trimestre de 2005 interfere diretamente na apuração dos saldos credores finais do 4º trimestre de 2005.

Voto, pois, pela caracterização da concomitância de objeto apenas em relação à discussão que envolve os saldos iniciais das linhas “9” e “14”, da “Ficha 17B”, do Dacon, que se referem, respectivamente, aos saldos iniciais dos créditos do mercado interno e do mercado externo.

Nulidade do acórdão da DRJ

Todos os argumentos lançados pela Recorrente para a caracterização da nulidade do acórdão da DRJ estão relacionados à discussão neste processo sobre o conceito de insumos em face dos créditos glosados.

Não obstante não concorde com nenhum desses argumentos da Recorrente, no que se refere à suposta nulidade do acórdão, não os enfrentarei em face da regra constante do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que estabelece:

Art. 59. [...]

[...]

§ 3º. Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Fica evidente, desde já, o meu alinhamento à tese defendida pela Recorrente quanto ao conceito de insumos, cujos argumentos, porém, serão lançados em tópico específico, mais adiante.

Inexistência de prazo para o Fisco conferir os créditos da não-cumulatividade

A Recorrente entende que não poderia a administração tributária ter conferido seus créditos da Cofins do 4º trimestre de 2005 após terem transcorridos os cinco anos de que trata o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, aqui ressaltando que o pedido fora entregue em 5/7/2010 e que a ciência do Despacho Decisório da DRF se deu em 22/02/2011.

Quanto ao fato de não ter levado essa discussão à instância de primeiro grau, ponderou que o relator do acórdão da DRJ deveria ter reconhecido a decadência de ofício.

Argumenta que, sendo a Cofins um tributo que está sujeito ao lançamento por homologação, pode ocorrer, como no presente caso, em que, em vez de se apurar valores a serem recolhidos, exsurjam, do confronto entre débitos e créditos, um saldo credor em favor do contribuinte, o que caracterizaria também o lançamento por homologação.

Transcrevendo o *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional, depreende o entendimento de que “[...] o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, ou seja, é toda a apuração prévia realizada e declarada por ele, [...]”, e não necessariamente o pagamento realizado. Nessa linha, transcreveu ementas de acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes publicados entre 1999 e 2008.

Preventivamente, defendeu a inaplicabilidade ao presente caso da regra constante do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece em cinco anos, contados da entrega da declaração de compensação, o prazo para que as compensações sejam homologadas pela autoridade administrativa, sob pena de serem homologadas tacitamente. Nesse caso, entende que a Lei nº 9.430, de 1996, uma lei ordinária, não poderia estabelecer prazo decadencial em face da norma já existente no CTN. Transcreveu acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes na linha de seu entendimento.

Salvo engano, é a primeira vez que essa matéria – existência de prazo para que o Fisco analise os créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins - é submetida ao crivo desta Turma.

Tratamos de caso semelhante durante a sessão de 26/01/2012, porém, relacionado à verificação de créditos do IPI, cuja legislação possui nuances, especialmente em relação à decadência, que a diferencia da legislação do PIS/Pasep e da Cofins, ainda mais quando se trata do regime da não-cumulatividade. Veja-se a ementa do Acórdão nº 3401-01.681, proferido naquela sessão, de minha relatoria:

[...]

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO. LIMITE TEMPORAL PARA O NÃO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO. APLICABILIDADE DOS PRAZOS DECADENCIAIS PREVISTOS NO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN.

Não obstante admita-se que o saldo credor de IPI, a teor das específicas regras contidas no Regulamento do IPI, pode ser considerado como uma forma de pagamento antecipado para fins de caracterização da homologação tácita, não é de se aplicar qualquer limite temporal à análise do Fisco quanto à sua formação, mormente se postulado em pedido de ressarcimento para utilização em procedimento de compensação de débitos. A observância do prazo decadencial deve estar voltada para a constituição de crédito tributário e não para os casos, como este, em que a desconsideração do saldo credor não implicou no exsurgimento de saldo devedor.

[...]

Naquele julgamento, que, ressalte-se, tratou de ressarcimento de créditos de IPI, esta Turma, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Fernando Marques Cleto Duarte e Adriana Oliveira e Ribeiro, acompanhou o meu entendimento de que a regra do § 4º do art. 150 do CTN valeria apenas para os casos de constituição de crédito tributário em desfavor do contribuinte e não para os casos de “crédito” do contribuinte em relação ao Fisco.

A questão suscitada pela Recorrente é bastante complexa e sua análise deve levar em conta algumas premissas, as quais, da mesma forma, encerram controvérsias de toda ordem.

A primeira delas é estabelecer-se o que se entende por “**homologação tácita**”, neste caso, tendo-se em conta a Cofins.

Com a devida vênia e admitindo a existência de opiniões divergentes, tais como a da ora Recorrente, e até mesmo nesta Turma, além de não menos respeitáveis doutrinadores, tais como Eurico Marcos Diniz de Santis, segundo o qual “Não há de se falar de

homologação de pagamento, pois, basta estar o crédito regularmente declarado para que se dê a homologação”², considero que o que se homologa não é a atividade do contribuinte, mas, sim, aquele pagamento antecipado que efetuou.

Em outras palavras, se não se efetuou pagamento algum, não há o que ser homologado.

Explico, a partir da transcrição do *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. (grifei)

Para mim, a “*atividade assim exercida pelo obrigado*” a que se refere a parte final do *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional não é outra senão a de antecipar o pagamento “*sem prévio exame da autoridade administrativa*”.

Em outras palavras, o que a autoridade administrativa expressamente homologa (verifica a sua existência e confere o seu montante) é o pagamento antecipado e não a simples atividade do sujeito passivo que, inclusive, pode consistir em nada pagar ou a de ficar inerte em face de suas obrigações para com a Fazenda.

Tanto o referido enunciado está se referindo a “pagamento”, e não simplesmente à “atividade” do contribuinte, que, em seu parágrafo 1º, consta:

“§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.”

Assim, tendo o contribuinte recolhido/pago, qualquer importância diferente de zero terá *antecipado o pagamento* do tributo no montante por ele próprio apurado, o qual ficará, desde então, à disposição do Fisco para ser homologado, ou não, no prazo de cinco anos.

Havendo, por outro lado, a homologação expressa dentro do prazo de cinco anos, extinta está a obrigação tributária e, em não a havendo no referido prazo, ocorre a homologação tácita e decaído está o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário decorrente de eventuais diferenças no recolhimento efetuado.

Eis o pensamento de Luciano Amaro a respeito³:

“E o lançamento? Este – diz o Código Tributário Nacional – opera-se por meio do ato da autoridade que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo devedor, nos termos do dispositivo, homologa-a. A atividade aí referida outra não é senão a de pagamento, já que esta é a única providência do sujeito passivo tratada no texto. Melhor seria falar em ‘homologação do pagamento’, se é isso que o Código parece ter querido dizer.” (grifei)

Essa é, portanto, a leitura que faço da regra contida no referido § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o que, inexoravelmente, me impele para que sempre adote a regra do inciso I do artigo 173 nas hipóteses em que não haja o pagamento antecipado e para

² in Lançamento Tributário, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 2010, p. 156.

³ in Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., São Paulo, Saraiva, 2005, p. 364.

fins de contagem do prazo decadencial envolvendo a constituição do crédito tributário. Claro, referindo-me sempre aos tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação.

Penso que tal entendimento não discrepa daquele esposado em algumas decisões do STJ em que se dá ênfase para a existência de pagamento antecipado para que algo seja homologado, a teor, por exemplo, do voto proferido pelo Ministro Castro Meira nos EDcl no REsp 947988/Al, de 02/12/200/, Dje 19/12/2008, conforme ementa abaixo transcrita:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o Fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art.150, § 4º, do CTN).

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar, nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, cujo prazo decadencial se rege pela regra geral do art. 173, I, do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado.

3. A tese segundo a qual a regra do art. 150, § 4º, do CTN deve ser aplicada cumulativamente com a do art. 173, I, do CTN, resultando em prazo decadencial de dez anos, já não encontra guarida nesta Corte.

Precedentes.

4. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos.” (grifei)

De qualquer modo e aproveitando o ensejo da menção do posicionamento do STJ, tem-se que esse Tribunal sedimentou a jurisprudência, em sede, inclusive, de Recurso Repetitivo [REsp 973.733/SC, de 12/08/2009, Dje 18/09/2009], na linha de que a existência do pagamento antecipado se reveste no fator determinante para fins de adoção da regra de contagem do prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para constituir crédito tributário mediante lançamento de ofício, ou seja, se a regra do § 4º do artigo 150, ou se a do inciso I, do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional.

Essas são as minhas razões, portanto, para divergir da Recorrente quanto a “o quê” se está homologando.

Levando-se em conta essa premissa - de que havendo o pagamento antecipado, começa a fluir o prazo para a homologação do lançamento efetuado -, é preciso verificar a segunda questão, qual seja, se o presente caso – que versa sobre a **análise de créditos da Cofins apurados sob o regime da não-cumulatividade** – pode ser considerado também como um “lançamento já homologado”, por ter sido feita tal análise depois de transcorridos mais de cinco anos entre a data em que originados os créditos e a data em que houve a manifestação da autoridade fiscal.

Essa análise, contudo, não poderá ser feita com base no regulamento do PIS/Pasep e da Cofins, instituído pelo Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, visto que os dispositivos nele constantes que tratam dos prazos para a guarda de livros e de documentos fiscais, bem como da decadência e da prescrição estão baseados em regras extirpadas do nosso ordenamento jurídico pelo STF, notadamente os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se o texto do regulamento e, em seguida, a Súmula Vinculante 08 do STF:

Regulamento do PIS/Pasep e da Cofins

[...]

CAPÍTULO IV

GUARDA DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS

Art. 94. A pessoa jurídica deve manter durante o prazo de 10 (dez) anos, em boa guarda, à disposição da SRF, os livros e documentos necessários a apuração e ao recolhimento destas contribuições (Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, art. 4º, Decreto-lei nº 2.052, de 3 de agosto de 1983, art. 3º, e Lei nº 8.212, de 1991, art. 45).

CAPÍTULO V

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Seção I

Decadência

Art. 95. O prazo para a constituição de créditos do PIS/Pasep e da Cofins extingue-se após 10 (dez) anos, contados (Lei nº 8.212, de 1991, art. 45):

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; ou

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento do crédito tributário anteriormente efetuado.

Seção II

Prescrição

Art. 96. A ação para a cobrança de créditos das contribuições prescreve em 10 (dez) anos contados da data da sua constituição definitiva (Decreto-lei nº 2.052, de 1983, art. 10, e Lei nº 8.212, de 1991, art. 46).

[...] (grifei)

Súmula Vinculante 08:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Com esse entendimento do STF, restou sedimentado no âmbito do Carf que os prazos decadenciais são aqueles dados pelo artigo 150, § 4º, e pelo art. 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, fazendo eu a repetida ressalva de que esses dispositivos estão

afeitos apenas à constituição de crédito tributário em favor do Fisco, isto é, não se aplicam aos créditos dos contribuintes contra o Fisco.

E é justamente nessa ressalva que busco apoio para defender a ação ilimitada no tempo da autoridade fiscal para poder conferir a procedência dos créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, porquanto não há qualquer dispositivo legal em sentido contrário.

A figura do “ressarcimento de créditos” de alguma forma se assemelha ao pedido de “repetição de indébito”, em que o contribuinte postula o reconhecimento de um direito por conta de alegado pagamento a maior ou indevido de tributo ou contribuição. Pode-se dizer que a diferença entre ambos é que neste há o ingresso de recursos nos cofres públicos, enquanto que naquele há apenas o registro fiscal e contábil dos valores postulados.

Em ambos os casos estamos diante de uma situação que demanda a ação do interessado, no caso o contribuinte, ou seja, é dele o ônus de provar à autoridade tributária mediante a apresentação de documentação hábil e idônea a existência do direito postulado.

Contrario sensu, é do Fisco a tarefa de buscar à exaustão elementos probatórios para imputar ao contribuinte o cometimento de uma infração tributária, exigindo-lhe o correspondente tributo e a penalidade pecuniária correspondente, sob pena de ver seu procedimento invalidado por falta de motivação ou de amparo legal. Neste caso, contudo, haverá de observar a limitação temporal de cinco anos a que nos referimos alhures.

Mas, em se tratando do reconhecimento da existência de créditos por parte da Fazenda, deverá o Fisco, na hipótese de encontrar o descumprimento da legislação tributária, independentemente da época em que tiver realizado sua análise, e de ofício, refazer os cálculos do contribuinte.

Desta forma, entendo que a regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, deve ser observada para fins da constituição de crédito tributário, mas, não para inibir o direito do Fisco de proceder à verificação, e, se for o caso, a desconsideração, de um saldo credor então postulado, mormente quando referido “crédito” tenha sido indicado em procedimento de compensação de débitos. A meu ver, isso implicaria num enriquecimento sem causa por parte do contribuinte.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso quanto à decadência alegada.

Insumos – processo produtivo

Sob o argumento de que, para serem considerados como insumos, os bens deveriam sofrer desgaste, dano ou a perda de duas funções físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, a autoridade fiscal, valendo-se das regras contidas na IN SRF nº 404, de 2004, glosou os créditos da Cofins calculados sobre as aquisições de: nitrogênio; vapor d’água a alta pressão; vapor d’água a baixa pressão; água desmineralizada (na parte em que atua similarmente ao vapor d’água); água clarificada; gás natural (neste caso, também por ter uma parte – não quantificada - destinada ao refeitório da empresa); ar comprimido.

Esclarece-nos a Recorrente que o produto que fabrica e exporta é o *Ácido N-Fosfonometil iminodiacético*, por ela denominado de PIA, sendo que as etapas de seu processo de fabricação, conforme reprodução da imagem das fls. 716/717, em pdf, são:

1. Descritivo do Processo de Produção

a) Tricloreto de Fósforo (PCl₃)

O Tricloreto de fósforo é produzido através da reação, em um processo contínuo, entre Fósforo elementar, classificado na NCM sob nº 2804.70.10 e Cloro, classificado na NCM sob nº. 2801.1000, em presença de pequena quantidade de PCl₃. A reação exotérmica processa-se em condições de temperatura e fluxo de alimentação dos reagentes controladas por Sistema Digital de Controle Distribuído (SDCD), sendo que o produto é vaporizado através do reator, sendo posteriormente recuperado em um sistema de condensadores e enviado para os tanques de estocagem. Os gases provenientes deste sistema de condensação-purificação (incondensáveis) são enviados para o lavador de gases de processo e os efluentes líquidos desta operação, são enviados para o sistema de efluentes de processo e posteriormente para o tanque de equalização (Sistema Orgânico-SO) e Cetrel. O produto, nos tanques de estocagem, será mantido em atmosfera inerte de nitrogênio, classificado na NCM sob nº 2804.30.00, e bombeado para a unidade de produção de N-Fosfonometil Iminodiacético (PIA) de acordo com as necessidades de produção daquela unidade.

b) Ácido Dissódio Iminodiacético (DSIDA)

As matérias primas, Hidróxido de Sódio, classificado na NCM sob nº 2815.12.00 e Dietanolamina, classificado na NCM sob nº 2922.12.00 serão transferidas ao reator através de sistema de bombeamento, sendo que o fluxo e a quantidade das matérias primas adicionadas, serão controlados pelo Sistema Digital de Controle Distribuído (SDCD), para melhor controle e otimização do processo. A reação processa-se na presença do catalisador (Cobre e Paládio suportados em Carbono – classificado na NCM sob nº 3815.12.20). Como trata-se de uma reação endotérmica, adiciona-se vapor d'água de alta pressão (42 Kgf/cm² – classificado na NCM sob nº 2201.90.00) à jaqueta do reator de forma controlada, para otimizar o tempo de reação. Assim, após concluída a reação, água de refrigeração é adicionada à mesma jaqueta, de modo a obter-se o DSIDA a uma temperatura adequada, otimizando o processo de filtração subsequente. O produto vaporizado no reator será condensado e retornará ao reator. O Hidrogênio formado durante a reação é enviado para queima em tochas de fogo. Após concluída a adição de matérias primas, o conteúdo do reator deverá ser filtrado, para remoção do catalisador e sua posterior reutilização no processo. O produto será transferido para a alimentação do sistema de filtração (os elementos filtrantes são metálicos e desta forma serão totalmente lavados no próprio processo, de forma a recuperar o catalisador, não gerando nenhum resíduo sólido). As partículas de catalisador serão retidas no filtro. Após lavagem com água desmineralizada, classificada na NCM sob nº 2201.90.00, em sistema fechado, o catalisador em meio aquoso, é reutilizado como matéria prima para o reator. O produto filtrado (DSIDA) será resfriado, passando através de um trocador de calor e enviado para os tanques de estocagem de produto acabado.

c) Ácido N-Fosfonometil Iminodiacético-(PIA)

A reação de formação do Ácido N-Fosfonometil Iminodiacético-(PIA), classificado na NCM sob nº 2931.00.37, será controlada por Sistema Digital de Controle Distribuído (SDCD), como forma de otimizar os controles do processo e é composta pelas seguintes etapas:

• Hidrólise do Tricloreto de Fósforo (PCl₃) / Acidificação do DSIDA

O PCI3 é hidrolisado a ácido fosforoso (H3PO3) na presença de uma solução aquosa de DSIDA. Esta reação é exotérmica e os vapores gerados são resfriados em um condensador externo e retornados ao hidrolisador. Os incondensáveis, com HCl são enviados para o sistema de recuperação onde 99,95% do HCl é abatido. Parte do efluente (HCl) será enviado para os tanques de equalização onde juntamente com os outros efluentes líquidos da fábrica, serão neutralizados com NaOH (pH) e posteriormente enviados para Cetrel (Sistema Orgânico-SO). A outra parte do ácido clorídrico gerado na planta do PIA, resultante da hidrólise do PCI3 a Ácido Fosforoso na presença de Ácido Iminodiacético Dissódico, será encaminhado, através de processo contínuo, para o tanque de estocagem. O ácido acondicionado nesse tanque, através de tubulação específica, será enviado para a plataforma de envasamento de caminhões tanques.

· Reação de Fosfonometilação / Neutralização

O ciclo do reator de fosfonometilação é iniciado com a carga de uma batelada do hidrolisador. Esta carga contém H3PO3, IDA, NaCl, HCl e água. Em seguida são adicionados o formaldeído, classificado no NCM sob nº 2912.11.00 (Formol) e o restante da solução de DSIDA requerida pelo processo. O formaldeído reage com o IDA e o H3PO3 para formar o PIA. A reação é mantida a uma temperatura de 100oC passando vapor d'água de baixa pressão (15 Kgf/cm2 – classificado na NCM sob nº 2716.00.00) na jaqueta. O N-Fosfonometil Iminodiacético (PIA) gerado precipita no reator gerando uma lama.

Durante a reação, os vapores gerados são condensados e devolvidos ao reator. Os incondensáveis são enviados para o lavador de gases antes de serem enviados para o oxidador térmico. O Oxidador Térmico utiliza Gás Natural como combustível (classificado na NCM sob nº 2711.21.00) queima (@ ~980°C) as correntes geradas nos reatores, ricas em compostos orgânicos voláteis. Em caso de detecção de qualquer problema em seu funcionamento, as correntes são automaticamente enviadas para o Lavador de Gases de Processo, sendo "abatidas" com Soda Cáustica em solução aquosa.

· Cristalização / Centrifugação

A batelada do reator é descarregada por gravidade nos cristalizadores e resfriada a 50oC. Para evitar a precipitação de NaCl é adicionada água clarificada ao sistema. Do cristizador a lama é transferida para os tanques de alimentação das centrifugas. O Ácido N-Fosfonometil Iminodiacético (PIA) é separado do liquor-mãe e lavado com água desmineralizada numa centrifuga horizontal de velocidade variável. O efluente é enviado para os tanques de equalização e posteriormente enviado para CETREL (Sistema Orgânico-SO). Após a centrifuga o Ácido N-Fosfonometil Iminodiacético (PIA), será embalado em containers revestidos com liners, classificado na NCM sob nº 6305.33.90, para envio a outras Unidades Industriais da Monsanto e/ou para o mercado.

Nota: em todos os processos acima descritos, os equipamentos (bombas, agitadores, etc.) são alimentados com Energia Elétrica, classificada na NCM sob nº 2716.00.00, fornecida pela Braskem. Do mesmo modo, o Ar comprimido fornecido pela Braskem, classificado na NCM sob nº 2853.00.90, é utilizado como força motriz de equipamentos e instrumentos pneumáticos, além de ser também aplicado em sopragens e purgas de linhas e equipamentos em geral.

A Lei nº 10.833, de 29/12/2003, estabelece em seu artigo 3º que, “Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, [...]”.

Eu, em julgamentos anteriores, já adotei esse mesmo posicionamento defendido pela Administração Tributária, o tendo feito para prestigiar a existência de uma

restrição expressa numa instrução normativa, mais especificamente falando, no artigo 8º da IN SRF nº 404, de 2004, para a Cofins.

Porém, após algumas reflexões, mudei de opinião.

A meu ver, a pretensa definição dada pela Administração do que seja “insumos” foi copiada integralmente de um dispositivo que trata dos requisitos para a fruição de créditos básicos do IPI, qual seja o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, sendo certo que na legislação que trata da Cofins não cumulativa não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996.

Desta forma, o conceito legal de insumos e que está contido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens que são capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa.

E nem deveria mesmo existir tal comando, pois, como se sabe, a incidência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos se dá apenas sobre as receitas e por conta disso essa não cumulatividade só pode ser concretizada mediante a utilização dos créditos originados das operações ensejem a geração de receitas.

“Por isso é que a legislação do IPI, que faz referência apenas aos custos relativos à industrialização de bens (insumo como matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem), não poderia abranger todos os insumos na sistemática do PIS e da COFINS. Ora, se as receitas submetidas a tais contribuições não são oriundas apenas de vendas de produtos industrializados, os conceitos encontrados no IPI não são suficientes, portanto, para abarcar todos os custos que poderiam gerar crédito”⁴.

Nessa mesma linha, em processo ainda em julgamento [apenas o voto do Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, foi proferido), REsp nº 1.246.317, Segunda Turma do STJ, o referido Relator assim se pronunciou: “conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de ‘insumos’, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva.”

Vê-se, portanto, o descabimento da adoção das referidas instruções normativas como norte para o enquadramento no conceito de insumos.

De outra parte, comungo do mesmo entendimento daqueles que não admitem que sejam utilizadas as mesmas regras de “dedutibilidade” das “despesas e custos operacionais” válidas para a apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, porquanto se mostram muito elásticas visto que referido imposto incide sobre o lucro e não sobre as receitas.

Em outras palavras, nem todas as aquisições de bens podem gerar créditos no regime da não cumulatividade.

⁴ Trabalho ainda em construção intitulado "Os insumos no regime da não cumulatividade do Pis e da Cofins", de autoria da Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Bruna Garcia Benevides.

Após essas considerações, recorro à letra da lei garantidora do aproveitamento dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins no regime da não cumulatividade, segundo a qual os créditos devem ser calculados em relação aos gastos com bens e serviços, que, de forma direta e, em alguns casos, até de forma indireta, tenham sido utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No caso, e em face das considerações acima, e tendo em vista ainda que o processo produtivo da Recorrente reproduzido não deixa qualquer dúvida quanto a utilização daqueles insumos objetos da glosa efetuada pela fiscalização é de se dar provimento ao recurso, exceção feita em relação aos créditos originados das aquisições do *gás natural*.

É que nesse caso, em que a própria Recorrente admitiu a sua utilização também no refeitório, não há como permitir o seu aproveitamento, pois não se desincumbiu ela de comprovar qual montante foi destinado à produção do PIA, não podendo ser aceitas, para esse fim, estimativas realizadas com base em utilizações posteriores ao período de apuração do crédito em discussão. Além disso, também não houve a quantificação dos gastos com o gás natural destinado ao refeitório do pessoal encarregado da área de produção.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de aproveitamento dos créditos da Cofins originados das aquisições de nitrogênio; vapor d'água a alta pressão; vapor d'água a baixa pressão; água desmineralizada (na parte em que atua similarmente ao vapor d'água); água clarificada; e ar comprimido.

Cofins/importação - inclusão no ressarcimento da Cofins/exportação

Neste tópico a divergência reside na utilização, para fins de apuração dos créditos passíveis de ressarcimento da *Cofins-exportação*, dos valores pagos pela Recorrente a título de *Cofins-importação*.

De um lado, a Recorrente defende o aproveitamento como crédito do valor pago a título de *Cofins-importação*, repartindo-o, ou relacionando-o às suas receitas de venda no mercado interno e às suas receitas no mercado externo, conforme o percentual de rateio utilizado para os demais créditos, o que permitiria fosse tal valor considerado na apuração dos valores a serem ressarcidos a título de *Cofins-exportação*.

De outro, a autoridade fiscal e a DRJ, que entendem não ser possível esse rateio, de forma que referido crédito só pode ser relacionado às receitas de venda no mercado interno, o que permitiria o seu aproveitamento somente como desconto do valor a ser pago a título da Cofins.

Esse entendimento do Fisco levou a uma redução no montante dos créditos da *Cofins-exportação* da ordem de R\$ 3.555,39 e de R\$ 89.425,82, respectivamente, nos meses de novembro e dezembro de 2005, consoante se vê na recomposição dos valores da linha “22. *Créditos a descontar de Cofins-importação*”, da ficha 12 do Dacon, às fls. 607 *pdf*.

Para o Fisco, o aproveitamento do crédito da Cofins paga na importação de bens deve obedecer ao disposto no *caput* do art. 15, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, isto é, à observância das regras contidas no artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, notadamente a do seu inciso II, que estabelece:

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

[...]

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

[...] (grifei)

A DRJ, por sua vez, acrescenta que nem mesmo com a edição da referida Lei nº 10.865, de 2004, houve alteração no parágrafo 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, de sorte que o crédito correspondente à Cofins paga na importação só pode ser somado aos demais créditos relacionados às operações do mercado interno. A propósito, veja-se o enunciado do referido artigo 6º:

Art. 6º A Cofins não incidirá sobre as receitas de correntes das operações de :

I – exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

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

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

II – compensação com débitos próprios [...];

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

A Recorrente se defende buscando apoio no enunciado do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, segundo o qual as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, bem como no enunciado do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, segundo o qual:

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 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre no 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 [...];

II – pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria.

[...]

Por oportuno, reproduzo o teor do *caput* do art. 15 da 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 nºs. 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, 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:

[...]

A Recorrente tem razão.

O regime da não-cumulatividade estabelece como regra geral que os créditos apurados tenham uma única utilização, qual seja, o de reduzirem o valor da contribuição a pagar no mês de sua apuração. Caso sobre algum valor, ou, dito de outra forma, caso os créditos superem o débito apurado, o saldo remanescente poderá ser utilizado nos meses subsequentes com a mesma finalidade, até o seu completo exaurimento.

Nas situações em que a empresa, porém, por realizar operações de venda para o exterior, em que não há a incidência das contribuições, acumule créditos em montantes superiores ao valor das contribuições a pagar, o regime autoriza que os créditos relacionados às operações de exportação sejam utilizados, não só para reduzir o valor da contribuição devida nas operações no mercado interno, mas, também, na compensação de débitos próprios (tributos administrados pela Receita Federal do Brasil) e, em remanescendo saldos credores, que sejam objeto de pedido de ressarcimento em dinheiro.

Essa é, portanto, a diferença básica quanto ao aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins relacionados às atividades internas e as de exportação.

De outra parte, em relação à apuração dos créditos em geral, uma das condições originalmente impostas, sejam eles relacionados às vendas no mercado interno ou às exportações, foi a de que decorressem de aquisição de bens e serviços de pessoas jurídicas domiciliada no País.

Essa condição, todavia, foi flexibilizada com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que instituiu a Cofins sobre os bens e serviços pagos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, a chamada *Cofins-importação*.

Que essa *Cofins-importação* é um crédito que pode ser utilizado no desconto do valor devido da Cofins no período não há qualquer dúvida, haja vista o enunciado do *caput* do art. 15 da referida Lei nº 10.865, de 2004.

A dúvida é se, nas situações em que a empresa realiza operações de venda no mercado interno e no mercado externo (como no presente caso), referido crédito [*Cofins-importação*] pode, a exemplo dos demais, ser rateado e associado a cada uma dessas duas operações, ou se somente pode ser relacionada às operações do mercado interno.

A afirmativa da DRJ, de que o crédito da *Cofins-importação* só é possível para valores calculados de acordo com o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, de bens adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, não está coerente com o que se pretendeu quando da instituição das Leis nºs. 11.033, de 2004, e 11.116, de 2005, reproduzidas acima.

Ora, a leitura conjunta dos artigos 17, da primeira, e 16, da segunda das leis citadas no parágrafo anterior está a dizer, palavras minhas, primeiro, que as vendas efetuadas sem a incidência da Cofins [dentre as quais se inserem as receitas de exportações] não impedem a manutenção pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, e, segundo, que o saldo credor da Cofins apurado, quer na forma do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003,

quer na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, o qual, trata da *Cofins-importação*, pode ser utilizado na compensação e, posteriormente, no ressarcimento.

Entendo ainda que o artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, é uma forma adicional de se apurar saldo credor, além daquela já existente e que está prevista no artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003. É o que se depreende da leitura do *caput* do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Além disso, entre as orientações ao contribuinte para o preenchimento do Dacon, não há qualquer restrição quanto ao rateio do valor da *Cofins-importação* em duas partes: uma relacionada às receitas do mercado interno e outra às receitas do mercado externo.

Na versão “2.0” do Programa Gerador de Documentos (PGD) do Dacon, utilizada para o ano de 2005⁵, extraem-se as seguintes orientações:

[...]

Ficha 12 – Apuração dos Créditos da Cofins – Regime Não-Cumulativo (Incidência Total ou Parcial)

Devem preencher esta ficha as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, que auferiram, em qualquer dos meses do período abrangido pelo Demonstrativo, receitas sujeitas, total ou parcialmente, à incidência não-cumulativa da Cofins.

Atenção:

[...]

4) Devem ser utilizadas as colunas Receita no Mercado Interno ou Receita de Exportação, conforme os custos, despesas, encargos e créditos estejam vinculados à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados, respectivamente, ao mercado interno ou ao exterior, diretamente ou por meio de empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

5) O direito a crédito decorrente de operações de importação aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços.

[...]

Linha 12/22 – Créditos a Descontar de Cofins Importação – Alíquota de 7,60%

Informar nesta linha os créditos decorrentes da Cofins-Importação calculados mediante a aplicação do percentual de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre o valor que serviu de base de cálculo da incidência da contribuição paga na importação, acrescido do valor do IPI vinculado, quando integrante do custo de aquisição, de:

[...]

Linha 12/26 – TOTAL DE OUTROS CRÉDITOS

Esta linha é preenchida automaticamente pelo programa e corresponde à soma dos valores constantes nas Linhas 12/16 a 12/25.

⁵ Disponível no site www.receita.fazenda.gov.br/declarações/dacon.

[...]

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso quanto a este tópico.

Conclusão

Voto por não conhecer a parte do Recurso Voluntário em que caracterizada a concomitância de objeto e, na parte conhecida, por não me pronunciar quanto à nulidade do acórdão da DRJ em face da aplicação da regra contida no § 3º, do art. 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; por afastar a decadência do direito da Fazenda revisar os créditos da não-cumulatividade depois de transcorridos cinco anos de seu nascimento; por reconhecer o direito ao creditamento dos insumos, exceção feita ao gás natural; e por dar provimento ao recurso quanto ao creditamento, dentre as receitas relacionadas à exportação, da *Cofins-importação*.

A autoridade preparadora, na execução deste Acórdão, deverá levar em conta, para fins de apuração no novo saldo credor a ser reconhecido no 4º trimestre de 2005 (em função das glosas ora revertidas) e utilizado nas compensações, o valor do saldo inicial admitido pelo despacho Decisório. A recorrente, por sua vez, juntamente com a autoridade preparadora, deverão adotar as suas respectivas providências para que a decisão judicial produza os efeitos no presente processo, o que se dará somente para o caso de a mesma ser favorável ao sujeito passivo.

Odassi Guerzoni Filho - Relator