



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

Processo nº 16349.000309/2009-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.871 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO - COFINS
Recorrente SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

A não-cumulatividade das contribuições sociais deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, de modo que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo, para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Para tanto, esse itens, sejam serviços, mercadorias, ou intangíveis, devem ser intimamente ligados à atividade-fim da empresa e, principalmente, ser utilizados efetivamente, e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo de maneira imprescindível para geração de receitas, observadas as demais restrições previstas expressamente em lei, em especial, a de que não sejam tratados como ativo não-circulante, hipótese em que já previsão específica de apropriação.

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

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, não há previsão de rateio proporcional entre as receitas tributadas e não tributadas.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

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

o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer os créditos referentes a material de embalagem, material de limpeza, despesas de energia elétrica registradas erroneamente como aluguéis, e produtos importados classificados na posição 3808 da NCM para os quais tenha havido efetivo pagamento da contribuição na importação, devendo ainda ser afastado o critério de rateio adotado pela fiscalização, por carência de fundamento legal expresso.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

(assinado digitalmente)

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros: Robson Jose Bayerl, Tiago Guerra Machado, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Lazaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls.350 e seguintes) contra decisão da 2ª Turma, DRJ/POA, que não reconheceu direito creditório da contribuinte, pelos quais pretendeu a compensação de valores credores de COFINS não-cumulativa vinculados à receita do mercado externo (1º trimestre de 2006), com débitos administrados pela RFB.

Do Lançamento

Foi emitido Despacho Decisório (fls 94 e seguintes) por meio do qual reconheceu-se parcialmente o direito creditório da COFINS não-cumulativa vinculada à receita de exportação, sendo, por consequência, homologadas as Declarações de Compensação até o limite do crédito, conforme termos do despacho destacados abaixo:

Concluimos pelo Deferimento Parcial do PER no 27389.13510.090307.1.1.09-4330 que trata de crédito de Cofins - Exportação apurado de forma não-cumulativa por Syngenta Proteção de Cultivos Ltda., CNPJ: 60.744.463/0001-90 e, em consequência, pela Homologação das Declarações de Compensação até o limite desse crédito, conforme tabela ao final.

À vista das considerações contidas no despacho supra, com fundamento no Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 125/2009, artigo 205, c/c artigo 283, **Defiro Parcialmente** o PER nº 27389.13510.090307.1.1.09-4330 que trata de crédito de Cofins - Exportação apurado de forma não-cumulativa por Syngenta Proteção de Cultivos Ltda., CNPJ: 60.744.463/0001-90 e, em consequência, **Homologo** as Declarações de Compensação até o limite desse crédito, conforme tabela a seguir:

	Total do PER (R\$)	Total apurado FISCALIZAÇÃO (R\$)
PER nº 27389.13510.090307.1.1.09-4330	324.685,35	266.526,40

DCOMP TRIMESTRAL nº	PA	Tipo de crédito	Vlr compensado (R\$)	Limite do crédito reconhecido (R\$)
16427.69284.090307.1.3.09-7953	1º trimestre/2006	Cofins - Exportação	67.857,12	
23352.73193.210307.1.3.09-2652	1º trimestre/2006	Cofins - Exportação	15.373,13	
37343.05744.290307.1.3.09-2413	1º trimestre/2006	Cofins - Exportação	133.904,00	
32133.68761.210108.1.7.09-9360	1º trimestre/2006	Cofins - Exportação	90.688,77	
38075.53683.290108.1.3.09-7085	1º trimestre/2006	Cofins - Exportação	16.862,33	
Total			324.685,35	266.526,40

Instrumento de 777 páginas) conforme distribuição. Pode ser consultado no endereço <http://www.mec.gov.br/portal/ocp/index.htm>

Da Impugnação

A Contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório, em 27.10.2010 (fl 95), e interpôs impugnação, em 26.11.2010 (fls. 102 e seguintes), alegando, em síntese, o seguinte:

1) **Créditos a descontar na importação:** a empresa apurou créditos decorrentes de suas operações de importação de insumos e produtos para revenda, norteando-se pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004. O Fisco questionou tais créditos com base nas seguintes premissas: (a) importação de bens classificados na NCM

38.08 assim como das matérias-primas utilizadas para sua produção que supostamente deveriam ser tributados à alíquota zero da contribuição; e (b) crédito tomado sobre produtos que não se caracterizam no conceito de insumos. Ocorre que o NCM 38.08 não diz respeito apenas a defensivos agrícolas, bem como a empresa não fabrica somente o tipo de produto classificado em tal NCM. Estão inseridos no rol de produtos abarcados pela NCM 38.08 diversas outras mercadorias e não só defensivos agrícolas abarcados pela alíquota zero da contribuição. A empresa é produtora de inseticidas, raticidas, produtos de jardinagem amadora e repelentes, os quais se inserem, como os defensivos agrícolas, no rol 38.08 da NCM, mas que são tributados pela alíquota regular. Não foram confrontados os NCMs indicados pela empresa em suas DIs, se pautando o despacho decisório apenas em premissa de que todos os produtos comercializados estariam classificados no NCM 38.08 como defensivos agrícolas e que, por isso, não dariam direito ao crédito pleiteado. Acosta planilha e folders.

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

a) conceito de insumos: tomando-se como referência os intentos do Legislador, constantes de Exposição de Motivos da norma instituidora da sistemática nãoacumulativa da COFINS (delimitou o regime de apuração de créditos totalmente diferente daquela adotada pela legislação do IPI), reputa-se claramente ilegal o conceito utilizado pela Fiscalização na definição de insumos. A definição sugerida pela Fiscalização se pautou, além da impossível utilização por analogia das normas do IPI, também na IN nº247/2002, que trata quase que de forma idêntica da conceituação de insumos para creditamento da COFINS da conceituação elaborada para fins de IPI. Isso fica latente quando se contempla como um dos pré-requisitos para o enquadramento de determinada mercadoria como insumo seu contato direto com o produto final que está sendo elaborado. A intenção do legislador era a desoneração do faturamento e não do produto final, razão pela qual difícil conceber como necessários, para a conceituação de insumos, a restrição contida no referido dispositivo infralegal, que obriga a ocorrência do contato direto da mercadoria com o produto final que se está a elaborar.

A norma infralegal agiu ao total arrepio de suas competências ao regular preceito em total desacordo com os intentos da legislação que lhe dá fulcro, sofrendo, por conseguinte, de uma ilegalidade contida em sua gênese. Deve ser afastada a aplicabilidade da possível interpretação restritiva do crédito aqui discutido, pautada pela definição contida na IN, que obrigue o contato direto do insumo com o produto final que se está a produzir. É de todo evidente que o crédito de insumos apropriados pela empresa não pode ser contestado pelos argumentos levantados pela Fiscalização, vez que este se baseou em norma ilegal emitida pela RFB em desacordo com a legislação que lhe dá sustento, devendo este ser reconhecido em sua totalidade;

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

1) materiais de embalagem: em sua totalidade, os materiais de embalagem considerados pelo despacho decisório como de mero acondicionamento para transporte, compõem na verdade o produto final e servem não para o transporte, mas sim para a proteção dos produtos comercializados desde o término de sua produção até o consumo final. Os produtos elaborados pela empresa, por serem de cunho tóxico, se sujeitam a diversas normas regulatórias emanadas por Agências Governamentais, as quais lhe obrigam a acondicionar suas mercadorias em embalagens padronizadas e resistentes. As caixas (que compõem grande parte dos produtos glosados pelo despacho em questão) são reforçadas por divisórias e colunas de proteção, além de se utilizarem de gramatura superior as caixas comuns contidas no mercado, evitando que o produto químico produzido sofra alterações em decorrência do contato excessivo com, por exemplo, a luz solar. Tal proteção não visa o transporte da mercadoria, a qual seria inutilizada por seu consumidor final após o recebimento destas, mas sim o acondicionamento de produtos tóxicos que devem ser sempre guardados por estas na sequência ao seu manejo, evitando assim prejuízos ao meio ambiente decorrentes de possíveis contaminações. Também se pode ver que na embalagem do produto final comercializado existem rótulos que são colocados em cada uma delas contendo informações importantes acerca das recomendações para a utilização dos produtos, assim como dos perigos que este pode causar caso sejam manejados de forma imprópria. Se estas caixas servissem apenas para o mero transporte não se fariam necessárias explicações atinentes aos procedimentos que devem ser adotados pelo consumidor final para utilização dos produtos. Os materiais de embalagem servem ao propósito de acondicionamento da mercadoria em si e não para o mero transporte destas. Não há que se falar em ilegalidade do crédito, devendo as caixas e todos os outros produtos que a compõem (rótulos, tinta, etiquetas e etc.) ser reconhecidos como insumos dos produtos comercializados, com geração de créditos;

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

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

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

4) **Rateio Proporcional:** a Fiscalização recalculou as porcentagens adotadas pela empresa para fins de apuração dos tipos creditórios aferidos no período em questão, sob o argumento de que não poderiam ter sido incluídos no cômputo das "Receitas de Vendas Não Tributadas no Mercado Interno", receitas tidas com operações financeiras e com vendas de ativos imobilizados. Fundamentou no art. 17 da Lei nº 11.033/2004. Mas este artigo prevê apenas a possibilidade de manutenção dos créditos de COFINS dos contribuintes quando estes possuam receitas abrangidas por normas isentivas ou de não incidência. Não faz ele qualquer distinção entre as receitas que deverão ser incluídas ou não no cômputo da sistemática de cálculo intitulada "rateio proporcional". Além disso, caso estivesse correto o entendimento da Fiscalização, a exclusão destas receitas do cálculo do rateio proporcional não poderia ocasionar a anulação do direito creditório aferido, porquanto o crédito permaneceria válido, passando de um crédito decorrente de receitas não tributadas para um crédito de receitas tributadas e/ou de exportações.

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

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

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

c) sejam analisados os quesitos que apresenta (art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972).

Da Decisão de 1ª Instância

Sobreveio Acórdão 10-46.556, exarado pela 2ª Turma, da DRJ/POA, em 26.09.2013, do qual a Contribuinte tomou conhecimento em 20.11.2013 (fl. 348) , através do qual não foi reconhecido o crédito tributário pleiteado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

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

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

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

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

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE
CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

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

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

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

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Dessa decisão, importante destacar os seguintes enxertos:

1. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RATEIO PROPORCIONAL

(...)

Em conformidade com o inciso II do § 2º, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, devendo ser consideradas as receitas de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. A legislação aplicável determina, na hipótese de que a contribuinte aufera receitas de exportação e de outras fontes, que seja feito um rateio proporcional com o objetivo de definir os créditos relacionados a uma e outra origem.

Por outro lado, o § 2º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, estabeleceu que a base de cálculo da COFINS não-cumulativa é o valor do faturamento, conforme definido no caput, ou seja, a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Já o § 3º do artigo mencionado dispôs que não devem integrar a base de cálculo da contribuição, as receitas relacionadas nos respectivos incisos deste parágrafo. Nestas se incluem aquelas que são isentas ou não alcançadas pela incidência ou sujeitas a alíquota zero (receitas financeiras), bem como as não-operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente. Pertinente referir que à época de ocorrência dos fatos, o ativo imobilizado fazia parte do ativo permanente (art. 178 da Lei nº 6.404, de 1976 – o art. 37 da Lei nº 11.941, de 2009, alterou aquela disposição, sendo que o subgrupo do ativo permanente foi inserido no grupo do ativo não circulante,

passando a ser substituído pelos subgrupos de investimentos, imobilizado e intangível).

Ademais, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, trata de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não fazendo referência à possibilidade de apuração de créditos decorrentes de receitas financeiras ou de venda de bens componentes do ativo imobilizado. Assim, ao contrário do que entende a manifestante, as receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência, de bens do ativo permanente e as receitas financeiras, por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento da COFINS, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

Correto, portanto, o entendimento da Fiscalização.

2. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

2.1 ILEGALIDADE DE NORMA

A propósito da IN SRF nº 247, de 2002 (no caso da COFINS deveria ser IN SRF nº 404, de 2004), registra a contribuinte questão de ilegalidade, eis que teria ela extrapolado sua função de instrumentalizar e operacionalizar a matéria versada na lei de regência.

Destaque-se que o art. 7º da Portaria MF nº 341, de 2011 (disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento), determina a vinculação do julgador de primeira instância à legislação, assim como às normas regulamentares, inclusive, a entendimentos da RFB expressos em atos normativos:

Art. 7º São deveres do julgador:

(...)

III - observar o devido processo legal, zelando pela rápida solução do litígio;

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade.

Além disso, a autoridade administrativa não possui competência para se manifestar sobre questões de legalidade de normas, atribuição reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário.

2.2 CONCEITUAÇÃO DE INSUMOS

O desconto de créditos, na sistemática da não-cumulatividade da COFINS, está basicamente regrado pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que trata sobre quais créditos poderão ser descontados:

Art. 3º 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, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.845, de 3 de julho de 2002, pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI. (Redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865/2004)

No caso da COFINS, essas previsões legais foram tratadas pela IN SRF nº 404, de 2004, que dispôs:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

(...)

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Por sua vez, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 4, de 03/04/2007 (art. 2º), esclareceu que somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e de serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para apuração do valor devido.

Como se vê, a legislação é suficiente para dar uma definição do termo insumo.

Os dispositivos normativos citados mostram que o legislador adotou para fins de utilização do crédito não-cumulativo, o critério de listar taxativamente os bens e os serviços capazes de gerar crédito. Portanto, o termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

2.3 BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. EXCLUSÃO PELA FISCALIZAÇÃO. MATERIAIS DE EMBALAGEM. MATERIAIS DE LIMPEZA

Neste item a Fiscalização informou que a contribuinte se creditou de valores não relacionados a insumos, tais como embalagens para transporte, material de etiquetagem, material de consumo, material de limpeza, etc. Nas fls. 177 a 1841 do processo nº 16349.000355/2009-44 consta extensa relação intitulada Bens utilizados como insumos EXCLUÍDOS pela Fiscalização, onde restam demonstrados os produtos não considerados, pelo Fisco, na apuração dos créditos. Note-se que daquela relação não constam as chamadas embalagens de apresentação, que geram direito a creditamento relativo às suas aquisições.

2.3.1 MATERIAIS DE EMBALAGEM

Analizada a relação citada, em conjunto com o despacho/Despacho Decisório, pode-se depreender que a Fiscalização considerou créditos advindos de insumos, excluindo, basicamente, materiais de embalagem utilizados para transporte.

Por sua vez, a contribuinte alega que a totalidade dos materiais de embalagem que o Fisco considerou como sendo para mero acondicionamento para transporte, compõem na verdade o produto final, servindo para a proteção dos produtos comercializados desde o término de sua produção até o consumo final.

Como já registrado, a IN SRF nº 404, de 2004, ao explicitar o que se deve ter por insumo para os fins colimados pela Lei nº 10.833, de 2003, assim dispôs:

Art. 8º (...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (não grifado no original)

Segundo esta IN, para que o bem seja considerado insumo à fabricação, deve ele enquadrar-se em uma das quatro situações: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Além disso, não deve estar incluído no ativo imobilizado.

É certo que, dentre os insumos destinados à fabricação restariam incluídos os materiais de embalagens, conforme afirma art. 8º, § 4º, inciso I, a, da IN SRF nº 404, de 2004. No entanto, a questão deve ser analisada com mais profundidade.

De acordo com o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, podem ser descontados créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Mas, em que pese a precitada IN incluir os materiais de embalagem entre os insumos, não pode ser perdido de vista que, para serem considerados insumos, esses materiais de embalagem devem ser utilizados durante o processo de fabricação do produto. A adição de embalagem depois de o produto estar fabricado, por óbvio, não é considerada mais na fabricação. Melhor esclarecendo, o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto.

Ainda que se trate de tributos diferentes, cabe mencionar os arts. 4º e 6º do Regulamento do IPI – RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 2010), que excluem da modalidade de industrialização de acondicionamento a colocação de embalagens para transporte, e também estabelecem critérios para diferenciar as embalagens para transporte das embalagens que se incorporam ao produto (embalagens de apresentação):

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único);

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

(...)

Embalagens de Transporte e de Apresentação

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

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

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

§ 1º Para os efeitos do inciso I do caput, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

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

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

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II do caput aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do

rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.

§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade. (sem grifo no original)

Como se vê, a legislação do IPI diferencia de forma clara as embalagens de apresentação das embalagens para transporte. Merece ser citado também excerto do voto da Desembargadora Federal relatora Vivian Josete Pantaleão Caminha, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança AMS nº 20057200005880-8 pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que discorre sobre as diferenças entre esses tipos de embalagens:

“Há, portanto, nítida diferenciação entre as embalagens "que entram em contato direto com o produto" e as meras "caixas para acondicionamento", para fins de transporte. As primeiras integram o produto, seguem com ele quando de sua comercialização, conferem-lhe características, forma, são responsáveis por sua identificação. De modo algum pode-se dizer o mesmo das caixas ou engradados que transportam quantidades daquele produto, constituído pela matéria em si e pelo invólucro que a contém. Por óbvio, as garrafas que contêm o refrigerante não se enquadram na mesma categoria do engradado em que são transportadas, na linha do raciocínio até aqui apresentado, e que traduz o apelo das impetrantes.

(...)

Não nos é possível ignorar, portanto, a dessemelhança entre a embalagem do produto, em sentido estrito, e os invólucros maiores, destinados a conter unidades daquele produto em seu acondicionamento para armazenamento e transporte. Estes não integram o produto, e não devem integrar a base de cálculo do IPI sobre ele incidente (pub. DE 15.05.2007).” (original sem grifo)

Não há como negar que a embalagem que envolverá os produtos fabricados não tem a intenção de valorizar o produto ou de ser incorporada a este. Trata-se, sim, de embalagem para transporte, que não vai compor o produto fabricado. Na esteira dos argumentos mencionados, tais materiais não podem ser considerados insumos à fabricação, não dando, por consequência, direito a crédito.

Ademais, a relação/planilha apresentada pela contribuinte (a partir da fl. 279 deste processo) em nada esclarece/comprova acerca daquilo que chama embalagens primárias ou embalagens do produto. No caso, relacionar diversos tipos de materiais pretensamente utilizados na produção de bens não tem o condão de modificar o entendimento posto pela Fiscalização, donde entende-se correta a glosa promovida pela DRF de origem.

2.3.2 MATERIAIS DE LIMPEZA

Alega a contribuinte que materiais de limpeza que utilizou e que foram glosados pela Fiscalização, para fins de apuração de créditos, são produtos utilizados na higienização das tubulações por onde passam os produtos químicos que elabora, bem como no tratamento da água utilizada em caldeira de produção.

No entanto, somente os materiais de limpeza aplicados diretamente no curso do processo produtivo geram créditos da não-cumulatividade, ou seja, não são considerados insumos os produtos utilizados na limpeza do parque produtivo, o qual é considerado despesa operacional.

No caso em análise, a contribuinte manifestou-se genericamente, fazendo alusão também, a posicionamento administrativo (SC nº 13, de 2010). Note-se que não é ela parte em tal Consulta. Apresentou, ainda, relação/planilha de produtos (por tipo de material - a partir da fl. 279) onde considerou alguns materiais de limpeza (bem como diversos materiais de embalagem, rotulagem, adesivos, combustíveis etc). Dentre os produtos relacionados como materiais de limpeza consta Barrica de Fibra 570x82 que tem a descrição de Produto intermediário utilizado para limpeza das tubulações da caldeira (fl. 281). Sobre tal produto cabe assinalar (exemplificativamente):

a) este produto não consta da relação intitulada Bens utilizados como insumos EXCLUÍDOS pela Fiscalização (antes citada). Nesta consta Barrica Fibra 37x60, com datas de entrada em 11/01/2006, 16/01/2006, 18/01/2006, 19/01/2006 e 24/03/2006.

Entendeu a Fiscalização que tal produto não se enquadrava no conceito de insumos, sendo utilizado com a finalidade de transporte;

b) examinado o site do fabricante (vendeu os produtos à contribuinte), verifica-se que tal Barrica é, em verdade, um tambor de fibra homologado para transporte terrestre e incineração de produtos perigosos.

Portanto, fica claro que a relação/planilha apresentada pela contribuinte não serve para desqualificar as glosas impostas pela Fiscalização, donde nada deve ser feito quanto a este item.

3. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUÉIS DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS

No que tange às despesas com aluguéis de equipamentos e máquinas, a Fiscalização produziu relação chamada Aluguel de equipamentos e máquinas locados de PJ excluídos pela Fiscalização (fls. 191 a 193 do processo nº 16349.000355/2009-44). Desta consta basicamente, para fins de apuração de créditos, glosa de despesas com luz e locação de máquina de café expresso.

Em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte concorda com as glosas relativas à energia elétrica (nada manifesta de forma direta e objetiva a propósito do aluguel de máquinas de café expresso), registrando que as despesas com energia elétrica foram incorretamente inseridas na rubrica em questão. Entende que a situação em tela se caracteriza como sendo mero equívoco formal que cometeu no preenchimento do DACON, não se prestando tal argumento como suficiente para a glosa dos créditos que pretendeu.

Quanto a este item cabe registrar que as despesas com energia elétrica não devem ser computadas na rubrica aqui tratada, eis que possuem rubrica própria no DACON. Para ter direito a eventuais créditos decorrentes com despesas de energia elétrica, a empresa deveria observar as limitações impostas pela legislação, demonstrar o crédito em DACON e comprová-lo por meio de sua contabilidade, sem

o que não é possível a concessão do pretendo direito creditório. Observe-se que a utilização de créditos apurados na sistemática da não-cumulatividade, deverá ser estabelecida pela contribuinte por meio de DACON, não cabendo à autoridade tributária, em sede de contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo de créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo demonstrativo. Ademais, conforme tabela anexada na fl. 69 deste processo, todas as despesas decorrentes de energia elétrica informadas em DACONs pela contribuinte (no período em análise) foram aceitas pela Fiscalização, donde entende-se correta a glosa que perpetrrou.

4. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS NA IMPORTAÇÃO DE INSUMOS/PRODUTOS PARA REVENDA. CRÉDITOS SOBRE MATÉRIA PRIMA ALÍQUOTA ZERO

O direito a crédito estabelecido pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se, exclusivamente, em relação a bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País, como estabelecem de forma expressa os mandamentos do § 3º, incisos I e II, daquele artigo. Disso decorre que tratando-se de mercadoria adquirida de pessoa jurídica não domiciliada no País, os dispositivos mencionados não permitem a apuração de créditos em relação ao seu custo de aquisição.

A inexistência de possibilidade legal de apuração de créditos na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em relação ao custo de aquisição de bens adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no País, em nada obsta a apuração de créditos da contribuição na forma da Lei nº 10.865, de 2004, desde que cumpridas as demais disposições previstas nessa norma.

No entanto, tratam-se de tributos distintos, que possuem hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes diferentes.

No que tange à COFINS-Importação, cujo fundamento constitucional encontra-se no inciso IV do art. 195, da CF, incluído pela EC nº 42, de 2003, temos que a Lei nº 10.865, de 2004, foi a instituidora dessa contribuição, sendo que seu art. 15 prevê o direito a crédito somente aos contribuintes que estiverem sujeitos ao regime de apuração não-cumulativo da contribuição, conforme previsto na Lei nº 10.833, de 2003:

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

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

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (o grifo não consta do original)

Examinada a sistemática de apuração de créditos da COFINS Importação, é possível extrair-se um conjunto de regramentos que devem ser observados:

a) os créditos de COFINS-Importação só podem ser aproveitados pelas pessoas jurídicas sujeitas à apuração da COFINS na sistemática não-cumulativa;

b) o direito de crédito em relação à COFINS-Importação restringe-se às hipóteses listadas nos incisos I a V do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004;

c) tratando-se de bens importados adquiridos para insumo/revenda, só há direito à apuração de crédito de COFINS-Importação, não havendo a possibilidade, em relação a eles, de que se apure créditos de COFINS incidentes sobre a receita bruta, por expressa vedação contida no inciso I do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

d) o crédito da COFINS-Importação será utilizado para desconto do valor apurado de COFINS não-cumulativa (apuração normal).

Importante mencionar, também, que um mesmo dispêndio não pode gerar crédito duplamente: um na forma da Lei nº 10.865, de 2004, e outro na forma da Lei nº 10.833, de 2003. Ou seja, não é possível a apuração de crédito sob a égide das duas espécies de contribuições em relação a um mesmo fato econômico, visto que

ou se está numa operação de importação ou numa operação doméstica. Por isso, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, limita o direito a crédito de COFINS incidentes sobre a receita exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

No caso concreto, a Fiscalização indicou que a empresa se creditou indevidamente de valores pagos de COFINS-Importação (bem como de PIS-Importação) na aquisição, no mercado externo, de produtos beneficiados pela redução à alíquota zero (defensivos agrícolas classificados na posição 38.08 da NCM; matérias-primas utilizadas na produção de defensivos agrícolas classificados na posição 38.08 da NCM), e ainda de produtos não enquadrados no conceito de insumo (partes de bombas, partes de centrifugas, aparelhos para filtrar ou depurar, espectrômetros de massa etc). Observe-se que a Fiscalização anexou demonstrativo onde indicou relação de produtos que estavam nesta condição (fls. 195 a 196 do processo nº 16349.000355/2009-44). A contribuinte, por sua vez, trouxe aos autos apenas relação/planilha contendo informações sobre produtos importados que seriam utilizados como insumos ou para revenda, não se depreendendo dela qualquer relação específica com seu uso em produtos que estariam sujeitos à alíquota de COFINS não-cumulativa diferente de zero. Examinada a relação/planilha trazida pela empresa, verifica-se não restar comprovados, de forma clara e objetiva, os argumentos propostos, devendo ser consideradas, também, as razões de julgamento contidas no item Ônus da Prova, a seguir neste Voto. Importa ainda registrar que esta observação também é válida quanto ao item da manifestação de inconformidade onde a contribuinte faz referência à apuração de créditos sobre aquisições de matéria prima à alíquota zero.

Entende-se, pois, que nada deve ser alterado em relação ao disposto no despacho/Despacho Decisório quanto a estes temas.

5. ÔNUS DA PROVA

Da delimitação do onus probandi depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária. No caso em tela, trata-se de processo administrativo em que se discute a existência de direito de crédito utilizado por contribuinte, mediante os meios legalmente previstos.

No que se referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende do § 1º do art. 38 do Decreto n.º 7.574, de 2011, que determina que os autos de infração/notificações de lançamento deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência. Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao impugnante, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Entretanto, nos casos de utilização de direito creditório pelos contribuintes o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição,

compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição deles a demonstração da efetiva existência do direito pretendido. O CPC, aplicável subsidiariamente ao Decreto citado, estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito (art. 333).

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelos contribuintes; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado. Nesse sentido, a IN RFB no 1.300, de 2012, que rege atualmente os processos de restituição/compensação/ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

(...)

Portanto, em entendendo a autoridade fiscal que os documentos/informações produzidas pelos contribuintes durante o procedimento fiscal não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar, de forma inequívoca, o crédito pretendido, ou percebendo inexistente o crédito, em razão de que as operações demonstradas pela interessada não são enquadráveis nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe a ela negar o direito, total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

Neste caso, cabe aos contribuintes, em defesa do crédito pretendido, provar o teor das alegações contrapostas aos argumentos da autoridade fiscal para não acatar, total ou parcialmente, o alegado crédito. Importante é que, não basta aos contribuintes apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmando possuir o direito ao crédito. Os contribuintes devem ser capazes de comprovar cabalmente o direito alegado, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Saliente-se, ainda, que no âmbito de um procedimento fiscal de análise de direito creditório, todas as declarações, informações, documentos e registros contábeis elaborados pelos contribuintes somente fazem prova a seu favor perante o Fisco, quanto à existência de direito pretendido, se calcados em documentos fiscais, hábeis e idôneos.

No caso em tela, entende-se que a contribuinte não conduziu aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações, limitando-se, basicamente, a apontar a existência dos pretendidos créditos, apresentando planilhas/relações de produtos, cópias de DACONs e de folders/bulas/rótulos. Ocorre que a referida comprovação está, no mais das vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros. Também é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for necessária para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

No mais, não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o pleiteante, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte.

Dessa forma, também pelo exposto no item de que se trata, entende-se que nada deve ser alterado no despacho/Despacho Decisório de origem. (...)

Do Recurso Voluntário

Irresignado, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, que veio a repetir os argumentos apresentados na impugnação, dentre os quais destacam-se:

A. Créditos a Descontar na Importação

23 Ainda que tais comprovações não sejam acatadas – o que se admite por amor ao debate – não há como os créditos em apreço não serem integralmente acatados, uma vez que as DI's questionadas sofreram a incidência da contribuição em tela, o que por si só já permitiria o registro do crédito em debate, sob pena de ofensa a não-cumulatividade desta exação que visa desonerar a receita bruta dos contribuintes.

22 Por tal razão, merece clara reforma o v. acórdão, já que foram disponibilizados nos autos evidências mais do que suficientes para refutar as presunções contidas no r. despacho decisório de que todas as mercadorias importadas pela Recorrente classificadas no NCM 38.08 estariam sujeitas a alíquota zero da contribuição em apreço e que, por isso, não poderiam dar direito ao crédito pleiteado.

B. Créditos Decorrentes das Aquisições de Insumo

24.1 Defendeu o v. acórdão que tais dispositivos normativos mostram que o legislador adotou para fins do creditamento em questão o critério de listar taxativamente os bens e os serviços capazes de gerar crédito, concluindo que o termo insumo não pode ser considerado como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

25 No entanto, a despeito dos argumentos sustentados pelo v. acórdão, atualmente não é esse o entendimento adotado nem pela mais conceituada Doutrina como também por este E. CARF que é uníssono em afastar a aplicabilidade desta visão deveras restritiva contida tanto na IN acima citada quanto no RIPI, se não vejamos.

III.a. Não-Cumulatividade da COFINS e o Conceito de Insumos

26 Diferentemente de tributos como o IPI e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias ("ICMS"), que adotam na sua sistemática da não-cumulatividade o regime intitulado "Crédito de Imposto", a metodologia adotada pelo legislador ao definir a não-cumulatividade prevista

constitucionalmente para a contribuição em apreço foi a do chamado "Método Subtrativo Indireto", também conhecido pela expressão "base sobre base".

26.1 Facilmente se evidencia tal adoção pela exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/03 (convertida posteriormente na Lei nº 10.833/03 que, por sua vez, equiparou os regimes aplicáveis ao PIS e à COFINS). Confira-se:

"(...) 7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona (...)."

27 Pelo regime aplicado a não-cumulatividade destas contribuições se evidencia que os créditos dele decorrentes possuem maior similaridade com, por exemplo, as dedutibilidades do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, visto que o que se busca com sua sistemática é a desoneração do faturamento (receita) das empresas e não a desoneração do produto comercializado, como na versão aplicada ao IPI e ao ICMS.

(...)

35.1 Dessa forma, somente os conceito de custos de produção e despesas necessárias podem permitir a correta desoneração da receita bruta dos contribuintes, impedindo a tributação em cascata já que sobre estes valores também incidiu as contribuições em questão.

35.2 Referido posicionamento tem sido verificado em diversos julgados tanto do CARF como também dos Tribunais Regionais Federais, *in fine*:

"REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. **A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI.** De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Nas palavras de Ricardo Marins de Oliveira, "**constituem-se insumos** para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e **até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção.**" (Recurso n. 369.519, 2ª Câmara, sessão e 08.12.2010)

36 Apesar de ser o posicionamento com arcabouço técnico mais preciso, tem sido verificado posicionamento divergente em alguns julgados do CARF que restringem um pouco esta conceituação no

conceito de insumo e objeto de pagamento;

37 Independentemente do conceito que se adote para o caso em apreço, o fato é que o posicionamento adotada tanto pelo r. despacho decisório quanto pelo v. acórdão não só ofende a não-cumulatividade da contribuição em apreço, como vai de encontro a doutrina e jurisprudência administrativa e judicial pátria, merecendo reforma de pronto.

37.1 Ainda, conforme demonstrado nos autos e também conforme poderá ser mais bem demonstrado na fase de diligência/perícia requerida, utilizando-se de qualquer um dos conceitos apontados acima o fato é que os créditos apurados pela Recorrente como insumos deverão ser integralmente homologados, afastando desde já a conceituação do v. acórdão recorrido.

tocante as despesas (e não custos) passíveis de creditamento na apuração da PIS/COFINS.

36.1 Conforme tal posicionamento, acatar o crédito para todos os custos e despesas necessárias, transformaria, de certa forma, a base de cálculo das referidas contribuições de receita bruta para um "lucro operacional". Assim, visando evitar tal fenômeno, o entendimento em questão tem se balizado em permitir o crédito apenas para as despesas necessárias para a produção dos bens ou serviços do contribuinte e não toda e qualquer despesa tida como necessárias.

36.2 Referido posicionamento pode ser encontrado no seguinte julgado deste E. CARF:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/Pasep não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, não

C. Contato Direto dos Produtos Glossados ao Produto Final

38 Caso os I. Conselheiros venham a adotar a conceituação mencionada no v. acórdão em questão – o que se admite *ad argumentandum* – ainda assim os insumos dos quais decorreram os créditos utilizados pela Recorrente terão que ser reconhecidos, ante a clara comprovação da utilização direta destes nos produtos fabricados/comercializados pela Recorrente que, apesar de não ter sido reconhecida pelo v. acórdão, consta dos autos (**Lista de Documentos anexos à Manifestação de Inconformidade**) senão vejamos.

39 Como acima colocado, o v. acórdão se pautou em definição prevista na Instrução Normativa nº 404/2004 para manter as acusações contidas no r. despacho decisório, qual seja:

(...)

40 Pois bem. Da planilha constante do r. despacho decisório e intitulada "*Bens utilizados como insumos EXCLUÍDOS pela Fiscalização*", verifica-se que os produtos excluídos dos conceitos de insumo adotado podem ser divididos da seguinte maneira:

- (i) *Materiais de Embalagem supostamente utilizados para acondicionamento de transporte; e*
- (ii) *Materiais de Limpeza;*

40.1 Importante destacar que referida planilha não decorreu de nenhum estudo técnico e ou questionamento elaborado pelo r. despacho decisório sobre o processo produtivo da Recorrente, mas tão somente de presunções feitas pela D. Autoridade Fiscal ante a nomenclatura dada a cada um dos produtos considerados como insumos pela Recorrente.

41 Após análise exaustiva dos diversos produtos enumerados em referida planilha pelos Engenheiros Técnicos da Recorrente, foi elaborado e devidamente assinado por referidos engenheiros demonstrativo (**Lista de Documentos anexos à Manifestação de Inconformidade**), onde se demonstrou do ponto de vista técnico o porquê de cada uma dos materiais glosados estarem sim em conformidade com a conceituação restritiva em comento.

42 Pode-se exemplificar o teor da planilha demonstrativa tal como se vê abaixo, ressaltando que as informações contidas na coluna "D" se referem a descrição do insumo evidenciado na coluna "C":

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

42.1 Somado a tal demonstrativo elaborado e assinado por Engenheiro Técnico, a Recorrente também trouxe aos autos fotos dos produtos que mostram (**Lista de Documentos anexos à Manifestação de Inconformidade**), por exemplo, o formato padrão de suas embalagens para venda ao consumidor que sempre são feitos em caixas de papelão reforçadas ou em baldes específicos para uso no cultivo por seus clientes.

43 Verifica-se pela simples análise do demonstrativo elaborado em cima da lista feita pelo r. despacho decisório e das fotos/bulas/folders dos produtos anexadas aos autos que, diferentemente do quanto alegado no v. acórdão de que "a relação/planilha apresentada pela contribuinte (a partir da fl. 279 deste processo) em nada esclarece/comprova acerca daquilo que chama embalagens primárias ou embalagens do produto", os documentos acostados aos autos serviram sim o propósito de refutar as presunções baseadas em nomenclaturas feitas pelo r. despacho decisório.

D. Materiais de Embalagem

44 No que tange aos materiais de embalagem glosados pelo r. despacho decisório e mantidos pelo v. acórdão sob a suposta presunção de terem sido utilizados apenas para o transporte das mercadorias produzidas pela Recorrente, constatou os Engenheiros Técnicos da Recorrente que esta desconsideração decorreu de equívoco facilmente justificável pelo desconhecimento das Autoridades Fiscais acerca do processo produtivo da Recorrente.

45 Sobre este ponto, diferenciou tanto o r. despacho decisório quanto o v. acórdão os materiais de embalagem da Recorrente em duas categorias, baseando-se no RIPI:

- 1) *Utilizados como insumo no processo produtivo, que acondicionam diretamente aos produtos e a eles se incorporam; e*
- 2) *As embalagens utilizadas apenas para o transporte dos produtos que não compõem, dessa forma, o processo de industrialização.*

46 Contudo, conforme demonstrado nos autos por meio dos documentos mencionados acima (i.e. demonstrativo elaborado em cima da lista de produtos glosados e subscrito por Engenheiros Técnicos e fotos/bulas/folders dos produtos - **Lista de Documentos anexos à Manifestação de Inconformidade**), em sua totalidade os materiais de embalagem glosados compõem na verdade o produto final e servem não para o transporte, mas sim para a proteção dos produtos comercializados desde o término de sua produção até o consumo final por seus consumidores.

47 Os produtos elaborados pela Recorrente, por serem de cunho tóxico, se sujeitam a diversas normas regulatórias emanadas por Agências Governamentais, as quais lhe obrigam a acondicionar suas mercadorias em embalagens padronizadas e resistentes.

48 Por esta razão, grande parte de seus inseticidas e fungicidas, por exemplo, somente são comercializados em caixas de cartão contendo de 4 a 12 unidades de seus produtos, sendo que estas não se equiparam a simples caixas utilizadas para transporte, haja vista que seu consumidor final, por instruções contidas no próprio rótulo dos produtos, deve conservar o produto dentro destas após sua utilização.

48.1 Referidas caixas (que compõem grande parte dos produtos glosados pela I. Fiscalização) são reforçadas por divisórias e colunas de proteção, além de se utilizarem de gramatura superior as caixas comuns contidas no mercado, evitando que o produto químico produzido pela Recorrente sofra alterações em decorrência do contato excessivo com, por exemplo, a luz solar.

(...)

53 Para que não restem mais dúvidas quanto as embalagens, apesar de já constarem nos autos, confira-se infra fotos exemplo dos produtos comercializados, onde se pode confirmar o tipo de embalagem utilizado para venda do produto e não para mero transporte:



53.1 Veja que as embalagens de apresentação para venda nos exemplos acima nada mais são do que caixas e baldes, sendo estes exatamente um dos itens de embalagem glosados pelo r. despacho decisório sobre a presunção de que caixas e baldes seriam embalagens de mero transporte, sem tentar efetivamente entender as atividades desempenhadas pela Recorrente.

54 Neste ponto, importante frisar posicionamentos emanados em Soluções de Consulta proferidas pela RFB de que não há que se falar em ilegalidade do crédito quando comprovado que as embalagens adquiridas foram utilizadas para embalar o produto comercializado. Confira-se:

(...)

55 Tendo em vista o exposto, não pode se convir com a argumentação do v. acórdão de que não restou comprovado nos autos que o r. despacho decisório se equivocou ao glosar os créditos apurados com as embalagens de menor transporte, já que não só foi anexado demonstrativo elaborado e subscrito por Engenheiros Técnicos da Recorrente com base em cada um dos itens questionados pelo r. despacho, como também foram anexadas fotos/bulas/folders dos produtos que ressaltam a veracidade das informações contidas em tais demonstrativos.

Materiais de Limpeza

(...)

(i) Materiais de Limpeza

56 Os materiais de limpeza, por sua vez, podem ser separados naqueles que são utilizados para a limpeza do pátio industrial e nos que são utilizados como produtos intermediários que visam a higienização das tubulações por onde passam os produtos químicos elaborados pela Recorrente ou o tratamento da água utilizada para aquecer em “banho Maria” as matérias primas colocadas na caldeira de produção.

56.1 Quanto a estes últimos, por serem de aplicação necessária ao processo produtivo, não há que se questionar que geram direito ao crédito de COFINS, sendo este, inclusive o posicionamento da RFB expressado por meio de solução de consulta sobre o tema, *in fine*:

“(...) No que toca aos “produtos utilizados na limpeza”, a possibilidade de apuração de créditos se limita aos dispêndios relativos àqueles produtos de aplicação necessária no curso do próprio processo produtivo, ou seja, não enseja apuração de crédito dispêndios com produtos utilizados na simples limpeza do parque produtivo. (...)” (Solução de Consulta nº 13/10. 8ª Região Fiscal da RFB. Data de publicação 15.3.2010) (Destaques Nossos)

57 Conforme comprovado pelos demonstrativos elaborados e subscritos por Engenheiros Técnicos da Recorrente e pelas fotos/bulas/folders dos produtos comercializados por esta (**Lista de Documentos anexos à Manifestação de Inconformidade**), os produtos glosados dizem respeito ao segundo tipo de materiais de limpeza, ou seja, aqueles que estão inseridos no processo produtivo e não são simplesmente utilizados para desinfetar o pátio fabril, mas sim para impedir que bactérias modifiquem ou até mesmo contaminem os produtos químicos que estão sendo produzidos.

58 Ora D. Conselheiros, para uma indústria química, como é o caso da Recorrente, um ambiente devidamente limpo, com máquinas devidamente esterilizadas é essencial para o controle de qualidade de seus produtos. Qualquer resíduo que fique impregnado nas tubulações por onde passam os produtos químicos elaborados pela Recorrente pode ser o suficiente para modificar a composição do produto.

E. Das Provas trazidas aos Autos e seu Conteúdo Probatório

90.1 Apesar de classificadas como meras planilhas/relação de produtos pelo v. acórdão, o que se juntou aos autos foram demonstrativos elaborados e subscritos por Engenheiros Técnicos que trabalham para a Recorrente, apontando a utilização e destinação de cada uma das operações questionadas pelo r. despacho decisório (**Lista de Documentos anexos à Manifestação de Inconformidade**).

90.2 Além dos referidos demonstrativos e como apontado nos itens acima, para dar maior substância a estes, foram também trazidos aos autos, dentre outros documentos, (i) lista dos produtos saneantes comercializados pela Recorrente, bem como suas respectivas bulas; (ii) fotos exemplificativas dos produtos comercializados; e (iii) *prints* comerciais extraídos do "Portal de Vendas Online" da Recorrente (**Lista de Documentos anexos à Manifestação de Inconformidade**).

91 Ora D. Conselheiros, ao contrário do que tenta alegar o v. acórdão, por se tratar de questão técnica, encontra robustez suficiente as provas acostadas aos autos senão para afastar as presunções contidas no r. despacho decisório (que não se pautaram em qualquer evidência de cunho técnico, mas apenas elucubrações das Autoridades Fiscais), então para ao menos permitir a baixa em diligência/perícia dos autos.

92 Nesse cenário, difícil se acatar, como quis o v. acórdão, que a presunção feita pelo r. despacho decisório sem qualquer embasamento técnico/químico pudesse se sobrepor a fotografias, *folders*, bulas e demonstrativo elaborado e subscrito por responsável técnico da Recorrente.

(...)

96 Portanto, estando claro nos autos que, diferentemente do que quis fazer crer o v. acórdão, as provas trazidas aos autos servem sim o propósito de refutar as presunções contidas no r. despacho decisório, mister se faz senão o reconhecimento destas e a validação por completo dos créditos pleiteados, então ao menos a baixa dos autos para diligências/perícia conforme requerido pela ora Recorrente em sua manifestação de inconformidade.

F. Créditos sobre Matéria Prima – Alíquota zero

63 Como tratado no tópico II, a Recorrente é empresa que produz, além de defensivos agrícolas, raticidas, inseticidas e produtos domissanitários que também se utilizam das matérias primas em questão, não estando suas matérias primas (que também são classificadas no NCM 38.08) sujeitas a alíquota zero em questão.

64 Conforme apontado no tópico II acima, não merece subsistir nem a presunção feita pelo r. despacho decisório quanto ao tema (objeto social da Recorrente) como a argumentação do v. acórdão de que não foram acostados aos autos documentos hábeis o suficiente para agastar as provas acostadas aos autos (**Lista de Documentos anexos à Manifestação de Inconformidade**), já que restou mais do que comprovado nos autos que estas matérias primas foram sim utilizadas para produção de outros produtos que não defensivos agrícolas, sendo, portanto, tributadas pela contribuição em apreço e gerando direito ao crédito pleiteado.

G. Despesas com aluguéis – Equívoco de Preenchimento da DACON

(...)

70 Ora I. Conselheiros, a situação em tela se caracteriza como sendo mero equívoco formal cometido pela Recorrente no preenchimento de sua DACON, não se prestando este como argumento suficiente para a glosa de créditos em debate.

71 Conforme já exposto, o procedimento administrativo, ao contrário do judicial, prevê que a Administração deve sempre buscar a verdade material dos fatos, nem que para isso tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados. É esta busca incessante pela realidade fática que traduz o princípio da verdade material.

H. Rateio Proporcional

77 Tal como se depreende do v. acórdão, este houve por validar integralmente o procedimento adotada pelo r. despacho decisório para recalcular os percentuais de rateio proporcional aferidos no período em questão, sob o argumento de que não poderiam ter sido incluídos no cômputo das "Receitas de Vendas Não Tributadas no Mercado Interno" receitas tidas com operações financeiras e com vendas de ativos imobilizados.

78 Tanto o r. despacho decisório quanto o v. acórdão fundamentaram referido recalcule no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, apontando que este dispositivo não prevê a possibilidade de inclusão de receitas financeiras e receitas de vendas de ativos imobilizados no rateio proporcional dos créditos aferidos pela Recorrente.

78.1 Concluem, assim, que somente as receitas sujeitas a incidência da contribuição em apreço poderiam fazer parte do rateio em questão, não podendo se inserir nesse cálculo receitas de vendas que não integram a base de cálculo das referidas contribuições.

79 Contudo, ao contrário do quanto disposto no v. acórdão, o artigo 17 da Lei 11.033/04 prevê apenas a possibilidade de manutenção dos créditos de COFINS dos contribuintes quando estes possuam receitas abrangidas por normas isentivas ou de não-incidência da contribuição em questão. Confira-se:

"Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações."

80 Evidencia-se pelo dispositivo em tela que este não faz qualquer distinção entre as receitas que deverão ser incluídas ou não no computo da sistemática de cálculo intitulada "rateio proporcional".

81 Já por este motivo, se mostra incongruente a fundamentação adotada, uma vez que não se presta à conclusão por este adotada.

82 O efeito desta suposta incorreta inclusão, segundo o *decisum*, teria causado uma majoração indevida nos créditos da Recorrente decorrentes de Receitas de Vendas Não Tributadas no Mercado Interno.

83 No entanto, caso estivesse correto o entendimento da D. Autoridade Fiscal – o que se admite apenas pelo amor ao debate – a exclusão destas receitas do cálculo do rateio proporcional não poderia ocasionar em anulação do direito creditório aferido pela Recorrente.

84 E isto porque, há de se convir que o crédito permaneceria válido, passando de um crédito decorrente de receitas não-tributadas para um crédito de receitas tributadas e/ou de exportações.

85 Percebe-se que a apuração realizada pelo r. despacho decisório apenas afeta a forma que se exterioriza o crédito pleiteado, não sendo afetada sua materialidade.

86 Disto se conclui que, caso não seja entendida como incorreta a fundamentação adotada pelo r. despacho decisório e ratificada pelo v. acórdão recorrido, a não inclusão de receitas financeiras e de vendas do ativo imobilizado no rateio proporcional se configura como sendo apenas um equívoco formal realizado pela Recorrente, o qual, como visto acima, não teria o condão de cancelar os créditos aferidos por esta, sob pena de se contrariar novamente o Princípio da Verdade Material que norteia o processo administrativo.

87 Assim, se não pela ausência de dispositivo legal específico que impeça a inclusão de receitas financeiras e de vendas de ativo imobilizado no rateio proporcional, então pelo respeito ao Princípio da Verdade Material que norteia o processo administrativo fiscal, deve o v. acórdão recorrido ser prontamente cancelado.

I. VI Das Provas Trazidas aos Autos e seu Conteúdo Probatório

(...)

91 Ora D. Conselheiros, ao contrário do que tenta alegar o v. acórdão, por se tratar de questão técnica, encontra robustez suficiente as provas acostadas aos autos senão para afastar as presunções contidas no r. despacho decisório (que não se pautaram em qualquer evidência de cunho técnico, mas apenas elucubrações das Autoridades Fiscais), então para ao menos permitir a baixa em diligência/perícia dos autos.

92 Nesse cenário, difícil se acatar, como quis o v. acórdão, que a presunção feita pelo r. despacho decisório sem qualquer embasamento técnico/químico pudesse se sobrepor a fotografias, *folders*, bulas e demonstrativo elaborado e subscrito por responsável técnico da Recorrente.

Voto

Conselheiro TIAGO GUERRA MACHADO

Da Admissibilidade

O Recurso é tempestivo, e reunindo os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo seu conhecimento.

Do Mérito

A maior parte dos créditos glosados pela Fiscalização devem-se ao fato de que essa autoridade descaracterizou como insumos as aquisições de mercadorias que ensejaram o respectivo crédito de COFINS não-cumulativa.

Nessa linha, foram glosados créditos referentes à aquisição de produtos de limpeza industrial e material de embalagens.

Diante disso, convém discorrer brevemente sobre a não-cumulatividade da Contribuição Social ao PIS e da COFINS

A modalidade não-cumulativa das contribuições sociais surgiu em decorrência da edição das Medidas Provisórias 66/2002 e 135/2003, posteriormente convertidas nas Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003.

Anteriormente, a não-cumulatividade tributária no Brasil foi inaugurada com o ICMS e o IPI, sob influência da sistemática de tributação sobre o valor agregado, em voga em muitos países europeus a partir da segunda metade do século XIX, e pouco se desenvolveu de doutrina – e jurisprudência – a respeito da definição dos itens que poderiam ser admitidos como crédito; primeiro, porque houve uma taxatividade mais explícita dos itens creditáveis; segundo, até o advento da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os debates jurídicos eram monopolizados pelos conflitos de ordem eminentemente formal, especialmente nos casos em que o contribuinte leis ordinárias est de forma conflituosa com os dispositivos constitucionais sobre tais tributos nos últimos cinquenta.

Contudo, diferentemente de outros tributos não-cumulativos, como o ICMS e o IPI, a regulamentação constitucional limitou-se a delegar à lei ordinária para que essa estabelecesse quais setores de atividade econômica o regime não-cumulativo seria aplicável, conforme se denota da inclusão do parágrafo doze ao artigo 195, da Constituição Federal:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Vejam que, em relação ao ICMS e ao IPI, a Constituição Federal foi um pouco menos econômica, buscando definir limites mínimos para a aplicação do conceito da não cumulatividade tributária:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

De tal forma, ainda que o princípio da não-cumulatividade guarde um significado próprio – qual seja a de viabilizar a tributação sobre o valor agregado –, é certo que a modalidade não-cumulativa das contribuições sociais deve ser encarada mormente pelos mandamentos previstos nas respectivas leis de sua criação, não cabendo a esse Tribunal ultrapassar os limites objetivos previstos por essa legislação infraconstitucional.

Esse é o comentário de Ricardo Mariz de Oliveira, na obra coletiva “Não Cumulatividade Tributária:

Todavia, pelo que consta desse artigo, já se pode constatar que se trata de um regime de não-cumulatividade parcial, pois ele não assegura plena dedução de créditos, mas apenas dos valores listados “*numerus clausulus*” e segundo regras de cálculo prescritas expressamente. (Editora Dialética, 2009. Página 427)

Assim, deve-se ter em vista que a não-cumulatividade não comporta um conceito absoluto e independente da legislação que regra os tributos com essa particularidade. Isso não será diferente com as contribuições sociais.

Na miríade de atos normativos que regem a contribuições sociais não-cumulativas, é muito claro que nos detemos no artigo 3º, das Leis Federais de regência, muito embora as modalidades de direito ao crédito estejam espalhadas na legislação ordinária que regulam as contribuições sociais para setores específicos e operações específicas, as quais algumas serão objeto de análise mais adiante.

Nesse primeiro momento, vejamos o citado artigo 3º:

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

~~I — bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;~~

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

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

~~a) no inciso III do § 3º do art. 1º; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 413, de 2008) Produção de efeitos~~

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

~~b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

~~II — bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;~~

~~II — bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~

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

III - (VETADO)

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

~~V — despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);~~

~~V — despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~

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

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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

~~IX — energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

E fica bem claro que o item de maior questionamento desde o início da vigência do regime não-cumulativo é aquele que se refere a “bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

Vejam que a expressão “insumo”, na legislação de referência, não foi adicionada de uma definição própria para aplicação, de modo que, nos termos do artigo 11, da Lei Complementar 95/1998, que trata da elaboração e redação das leis, as palavras devem ser utilizadas no texto legal em seu sentido comum, de modo que a interpretação da legislação deve seguir tal comando como premissa.

Diante disso, cabe mencionar que, segundo o Dicionário Aurélio¹, **insumo** pode ser definido como o “*elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços; máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção*”.

No que se refere ao conceito de insumo em âmbito jurídico, o eminente tributarista Aliomar Baleeiro², há muito já definira:

(...) é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...)

De fato, do ponto de vista puramente econômico, o conceito acima nos parece apropriado. Para a ciência econômica, tal definição inclui todos os elementos necessários à produção de um bem, mercadoria ou serviço, tais como matérias-primas, bens intermediários, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc.

Todavia, para fins fiscais, o termo insumo é utilizado de maneira mais restrita, haja vista a pouca disposição existente até hoje para se desenvolver esse conceito no Direito Brasileiro.

Nas raras remissões legislativas encontradas, usualmente trata-se do ICMS e do IPI, tributos onde há uma forte vinculação física entre o produto final e o bem que irá gerar crédito fiscal, mesmo porque constituem impostos sobre a “produção e circulação de bens e serviços”, tal como disposto em nosso Código Tributário Nacional (Capítulo IV da Lei nº 5.172/1966 - CTN).

No caso do ICMS, o que se observa é uma evolução gradual do conceito de insumo, que acaba ampliando o conceito básico e evidente da tríade matéria-prima/produto intermediário/material de embalagem, principalmente no que se refere ao que se chama produto intermediário.

Nas raras oportunidades em que a legislação estadual enfrentou o tema, podemos citar um ato normativo que pode ser considerado como pioneiro na definição de insumo: a Decisão Normativa CAT 01/2001, do Estado de São Paulo, que, ao exemplificar mercadorias que poderiam ser consideradas insumos, deu especial destaque àqueles produtos que são utilizados no processo ainda que não componham o produto final:

Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc.: lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas

¹ Novo Aurélio Século XXI - O Dicionário da Língua Portuguesa, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

² In Direito Tributário Brasileiro, 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, pág. 214.

adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluyente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.

Porém, como podemos verificar, o conceito amplificado de insumo para o ICMS (e também do IPI) é derivado da conclusão de que são os elementos que participam efetivamente do processo produtivo, haja vista que, conforme dito anteriormente, o ICMS demanda uma intrínseca relação entre a entrada da mercadoria utilizada no processo econômico que ensejará a saída do produto final.

Ademais, verifica-se que enquanto o ICMS e o IPI possuem profunda relação com a movimentação física de bens e mercadorias, o que se reflete na maneira como a não-cumulatividade se manifesta – como regra, apropria-se créditos na entrada de bens e mercadorias que venham a serem movimentados posteriormente com débito do imposto –, o PIS e a COFINS possuem relação com um aspecto absolutamente econômico, representado e controlado graficamente pela contabilidade, a geração de receitas tributáveis.

Nessa linha, a não-cumulatividade das contribuições sociais deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, expressivamente mais complexa e mais alheia aos operadores do Direito e aos legisladores, que durante cinquenta anos acostumaram com a “não-cumulatividade física” em detrimento de uma “não-cumulatividade econômica”

De certo, é possível entender essa falha conceitual ao se analisar com cuidado o artigo 3º acima mencionado, quando se observa que os incisos e parágrafos insistem na ideia de permitir o crédito, por exemplo, desde a entrada dos bens para estoque (quando menciona “aquisição”) enquanto o conceito intrínseco da não-cumulatividade econômica está sobre a noção de custo e despesa, que não são registrados no momento da aquisição do estoque, mas sim quando da sua realização pela venda, e consequente registro contábil da receita.

Desse modo, acredito que o conceito de insumo para a legislação do PIS/PASEP e da COFINS parece ser mais abrangente que o utilizado para créditos do IPI e do ICMS – como faz crer das conclusões da decisão ora recorrida –, de maneira que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

Nesse caso, entendo que a legislação possibilitou o desconto de créditos das contribuições além dos elementos que compõem os custos diretos e indiretos de produção através alocação por atividade (i.e. “Sistema de Custeio ABC”), e incluiu componentes que, em uma análise puramente contábil, seriam classificados como despesas variáveis, estritamente atreladas com a geração de receitas.

Porém, como premissa básica para a apuração de créditos de PIS/PASEP e COFINS, **temos que os custos diretos e indiretos constituem base de cálculo de forma inquestionável**; já as despesas deverão ser analisadas caso a caso, na medida em que cada uma contribua de forma cabal para a venda do produto ou serviço.

Por outro lado, a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358/2003, ao regulamentar a cobrança do PIS/PASEP e da

COFINS, definiu insumo de uma maneira mais restrita, contrariando, em última análise, o espírito das Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que visavam mitigar o efeito cascata das contribuições e “estimular a eficiência econômica”³:

Art. 66. (...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.(...)

Partindo esse entendimento, a Receita Federal amenizou algumas restrições, criando um entendimento, que vigora até hoje em diversas Soluções de Consulta, de que deve haver um vínculo de imprescindibilidade e à essencialidade do respectivo bem ou serviço para que seja possível a apropriação de créditos. Assim, destacou a Solução de Consulta que inaugurou esse raciocínio:

“Solução de Consulta nº 400/2008 (8ª Região Fiscal)

PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam

³

Exposição de Motivos da Lei Federal nº 10.833/2003.

aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei no 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF no 247, de 2002, art.66, § 5º.

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei no 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; IN SRF no 404, de 2004, art.8º, § 4º.(DOU de 08/12/2008)''

Já a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 manteve a definição anterior, em seu artigo 8º, §4º, que assim dispôs:

Artigo 8º. (...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (...)

Consideradas, pois, as manifestações acima, podemos afirmar que o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS deve ser tido de forma mais abrangente, desde que tais itens estejam intimamente ligados à atividade-fim da empresa e que principalmente venham a ser utilizados efetivamente e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo para geração de receitas, devendo ser inquestionável o crédito decorrente dos elementos que compõem o custo de produção, seja direto ou indireto.

Passo a analisar item a item que fora glosado pela fiscalização e mantido pela decisão de primeiro grau:

(A) MATERIAL DE EMBALAGEM

Tal como ficou demonstrado pelas declarações e documentação fornecida pela Recorrente, os materiais de embalagem e transporte que foram objeto de glosa de créditos são absolutamente necessários para o atendimento da legislação vigente que regula a produção e comercialização dos produtos ofertados pela Recorrente, de modo que não há como não considerá-los como custo operacional.

Diante da exposição anterior, sobre a não-cumulatividade das contribuições sociais, não vejo razão para manter a glosa.

(B) MATERIAL DE LIMPEZA

Da mesma forma, a atividade da Recorrente requer a obediência de diversas regras exigidas pelas autoridades sanitárias. Tal fato por si só já justifica a apropriação de créditos pela Recorrente, eis que, tais dispêndios são verdadeiros custos indiretos que deve ensejar o direito ao desconto de crédito.

Por conta disso, merece reforma a decisão recorrida.

(C) DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA REGISTRADAS COMO ALUGUÉIS

Tendo sido comprovado que houve apenas erro material na demonstração dos créditos na DACON, não há como não reconhecer o direito ao crédito de energia elétrica eis que tal despesa está expressamente prevista no rol das possibilidades de apropriação de crédito não cumulativo. Ainda, como a fiscalização não analisou a documentação suporte das despesas de energia elétrica, não cabe somente em sede de recurso avaliar a procedência e sua regularidade documental, razão pela qual não entendo ser nem mesmo caso de diligência.

(D) AQUISIÇÃO DE PRODUTOS IMPORTADOS E VENDIDOS COM ALÍQUOTA ZERO

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

Ainda, nos termos do artigo 17, da Lei 11.033/2004, não há menor dúvida de que são garantidos os créditos sobre insumos que implicam em vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da COFINS .

(E) RATEIO PROPORCIONAL

Por fim, não vejo razão da manutenção da decisão no que tange ao rateio dos créditos da não-cumulatividade segundo a proporção entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno, haja vista que somente há previsão para o rateio entre receitas cumulativas e não-cumulativas, nos termos do artigo 3º, da Lei Federal 10.833/2003, mesmo porque não houve qualquer menção no despacho decisório de que a Recorrente teria parte de suas receitas tributadas no regime cumulativo.

Por todo o exposto, conheço do Recurso e dou-lhe parcial provimento, para reconhecer os créditos referentes a material de embalagem, material de limpeza, despesas de energia elétrica registradas erroneamente como aluguéis, e produtos importados classificados na posição 3808 da NCM para os quais tenha havido efetivo pagamento da contribuição na importação, devendo ainda ser afastado o critério de rateio adotado pela fiscalização, por carência de fundamento legal expresso.

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator