



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

Processo n° 10280.003891/2005-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3101-001.606 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2014
Matéria COFINS -RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente PESQUEIRA MAGUARY LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. DIREITO A CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO.

Diante do enunciado prescritivo “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (Art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003), não cabe ao intérprete dimensionar a necessidade ou a essencialidade material dos bens e serviços adquiridos, mas tão somente verificar se foram ou não UTILIZADOS “na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens e produtos” inerentes à atividade submetida à não cumulatividade.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO PARCIALMENTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar parcialmente provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa relativa aos créditos referentes às aquisições de combustíveis, gases refrigerantes, cabos, lenhas, redes, iscas e armadilhas, bem como as aquisições de camarão não tributadas até 31/07/2014. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro e Rodrigo Mineiro Fernandes que mantinham a glosa de cabos, linhas, redes, iscas e armadilhas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Roberto Domingo.

LUIZ ROBERTO DOMINGO - Presidente em exercício

VALDETE APARECIDA MARINHEIRO - Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/08/2014 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 12/08/2014

por VALDETE APARECIDA MARINHEIRO, Assinado digitalmente em 07/08/2014 por LUIZ ROBERTO DOMINGO

Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Vanessa Albuquerque Valente e José Henrique Mauri.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de COFINS no valor de R\$ 584.829,55, referente ao 3º trimestre de 2004, com fundamento no parágrafo 1º art. 6º da Lei nº 10.833/2003. Também constam do presente processo declaração de compensação (fls.24/29).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém – DRF/BEL, após procedimento fiscal que visou à comprovação e aferição dos valores pleiteados pela contribuinte, manifestou-se pelo reconhecimento parcial de sua pretensão, no valor de R\$ 192.502,10, constante do Relatórios Fiscais de fls. 41/43, concluindo que:

a) **COMPRAS COM DIREITO AO CRÉDITO BÁSICO:** foram aceitas, como geradoras de crédito, as compras relacionadas na planilha “COFINS NÃO CUMULATIVO COMPRAS DE PESSOAS JURÍDICAS GERADORAS DE CRÉDITO”, por terem sido, na fase anterior, tributadas pela COFINS e/ou por se enquadrarem no conceito de insumo. As notas fiscais referentes a essas compras correspondem, basicamente, a: materiais de embalagem (caixas, sacos, fitas, etiquetas etc.) ; metabissulfito de sódio e tripolifosfato de sódio (aditivos alimentares); energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa e serviços de beneficiamento.

b) **COMPRAS COM DIREITO A CRÉDITO PRESUMIDO (AGROINDÚSTRIAS):** foram aceitas, como geradoras de crédito presumido decorrentes do exercício de atividades agroindustriais, as compras efetuadas pela empresa junto a pessoas físicas, conforme planilha denominada “COFINS NÃO CUMULATIVO – COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS GERADORAS DE CRÉDITO PRESUMIDO”.

c) **COMPRAS SEM DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO COMPRAS DE CAMARÃO:** todas as notas fiscais alusivas a aquisição de camarão de pessoas jurídicas (quase que a totalidade delas apresentadas pelo estabelecimento 0002 – Camocim) trazem, no seu corpo, uma das seguintes informações:

“REMESSA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO”, “MERCADORIA EXCLUSIVA PARA EXPORTAÇÃO –ISENTO DE PIS E COFINS”, “MERCADORIA DESTINADA COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO”, “VENDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO”, “REMESSA PARA EXPORTAÇÃO”, etc. O certo é que, em todos os casos, os fornecedores julgaram-se isentos e não calcularam nem recolheram a COFINS sobre as vendas. Observe-se que, de fato, as vendas efetuadas com o “fim específico de exportação” para o exterior são isentas da COFINS. Logo, essas aquisições não foram oneradas por esta contribuição na fase anterior, não havendo, por conseguinte, nenhum valor a ser ressarcido;

AQUISIÇÕES QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMO E/OU POR ESTAREM SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA, como por exemplo: óleo diesel marítimo, óleos lubrificantes, materiais destinados ao preparo (armação) de barcos para a pesca (cabos, redes, etc.), gases refrigerantes, energia elétrica, hipoclorito de

sódio (desinfetante), iscas (cabeças de peixes), materiais e instrumentos de limpeza, peças para embarcações, etc.

A planilha denominada “APURAÇÃO DO CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE –COFINS”, em anexo, demonstra, a cada trimestre, os valores do ressarcimento a que o contribuinte tem direito.

A Delegacia da Receita Federal em Belém reconheceu parcialmente o direito creditório no valor total de R\$ 192.502,10, homologando, assim, até o limite do direito creditório reconhecido a Declaração de Compensação.

Cientificada do Despacho Decisório em 05/01/2012 (AR de fl. 130) a interessada apresentou, tempestivamente, a manifestação de inconformidade em 16/01/2012 (fls. 131/ 149).

A decisão recorrida emanada do Acórdão n.º. 01-24.702 de fls. 281 traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

AQUISIÇÕES COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Empresas exportadoras que efetuem aquisições com o fim específico de exportação não podem calcular créditos sobre tais aquisições.

COFINS. DIREITO AO CRÉDITO. AÇÃO DIRETAMENTE EXERCIDA SOBRE O PRODUTO.

Geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam ser incluídos no ativo permanente.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Conselho – CARF (fls. 531 a 552) onde resumidamente, faz as mesmas alegações reforçando nos pontos não acolhidos pela DRJ de Belém/PA

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Valdete Aparecida Marinheiro,

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento, por conter todos os requisitos de admissibilidade.

A decisão recorrida, evidentemente está consubstanciada no voto condutor que faz parte da decisão e o Recurso Voluntário que evidentemente o contrapõe nos seguintes itens que passo a me manifestar:

Das Mercadorias Destinadas para o Fim Específico de Exportação

Em fls. 288 o autor do voto condutor da decisão recorrida cita toda a legislação pertinente e conclui:

“Assim, no que diz respeito às operações de aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, aplica-se o disposto no parágrafo 4º do art. 6º da Lei nº10.833, de 2003, ou seja, é vedado, nesse caso, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.”

Os créditos do PIS/COFINS não cumulativo que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 instituíram, através de um sistema legal de abatimento de créditos que, diferentemente de outros tributos não cumulativos existentes no sistema tributário nacional, como o ICMS e o IPI, não permitem a vinculação direta dos créditos aos débitos da etapa anterior cobrados nos documentos fiscais.

Portanto, o traço diferencial do PIS/COFINS é o de que o crédito não fica atrelado ao efetivo montante recolhido na etapa anterior da cadeia produtiva, pois, se trata de créditos presumidos por outorga legal, ou seja, o crédito será sempre de 9,25% ainda que o fornecedor esteja sujeito ao regime cumulativo, hipótese em que é tributado a 3,65%.

Entretanto, em razão da EC 42/03, a Lei n 10.865 de 30/04/2004 alterou o disposto nos artigos 3º § 2º, das Leis nº 10.637/02 e nº10.833/03, **vedando o desconto de créditos para a apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, relativos à aquisição de bens ou serviços não sujeitos à incidência dessas contribuições.**

Assim, os referidos dispositivos passaram a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3º (...)

§ 2º. Não dará direito ao crédito o valor:

(...)

II – das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), **isentos ou não alcançados pela contribuição”.**

Nesse contexto, corroboro com a decisão recorrida, pois a sistemática da não cumulatividade da contribuição do PIS e COFINS, que veio se aproximar do ICMS e IPI, não cabe aproveitamento quanto as fases anteriores a quem não está sujeito ao tributo na fase atual.

Assim, as alegações da Recorrente para justificar que as aquisições de camarão são aquisições de matéria-prima básica do produto que fabrica e comercializa, não supera a não tributação do PIS/COFINS praticada por seus fornecedores.

Contudo, com a vigência da Lei nº 10.865/04 de que trata o artigo 21, cuja vigência foi dada pelo artigo 46, ou seja, no 1º dia do quarto mês subsequente a publicação da Lei nº 10.865/04 que se deu em 30.04.2004, admito o crédito das aquisições ocorridas até 31/07/2004.

Demais, alegações nesse item por parte da Recorrente, foram superadas no meu modo de entender com as razões de fls. 288 a 290 dos autos.

Das Demais Glosas

As demais glosas que houveram e entendidas como indevidas pela Recorrente referem-se a materiais chamados pelo autor da decisão recorrida como insumos diretos utilizados na pesca marítima – tais como linhas de pesca, redes, cabos, munzuás, combustíveis (óleo diesel) etc – os quais seriam necessariamente consumidos durante o processo industrial de captura do pescado.

Nessa seara entramos na controvertida noção do conceito de insumos para fins de PIS/COFINS não cumulativo.

O voto condutor da decisão recorrida discorre a respeito em fls. 291 a 293, terminando por dizer:

“...É que, para essa contribuição social, o conceito de “insumo” é jurídico, e não contábil ou econômico.”

“Logo, assiste razão ao Fisco no não-reconhecimento dos créditos solicitados pelo contribuinte, relativos a linhas de pesca, redes, cabos, munzás, combustível (óleo diesel) etc.”

Evidentemente, que nesse item, não posso concordar com a decisão recorrida. No CARF existem muitas decisões de conselheiros defendendo diversos critérios para definir o que seja “insumos” o que pode ser considerado “credito” para fins de PIS/COFINS não cumulativo, seja, como todos os custos e despesas conforme legislação do IRPJ, seja, pelo critério da essencialidade ou pelo conceito de receita, ou seja, todos os custos e despesas necessários a aferição da receita sujeita as contribuições do PIS/COFINS.

Pode ser mais trabalhoso, e até irreal, mas tenho decidido caso a caso, principalmente pelo critério da essencialidade/necessidade.

Assim, nunca pelo critério de insumo previsto na legislação do IPI, no caso pela atividade da empresa me parece indiscutível o consumo do insumo combustível (óleo

diesel) para buscar o pescado diante das explicações dadas pela Recorrente de sua atividade no Recurso Voluntário, bem como dos gases refrigerantes.

Os demais créditos provenientes de linhas de pesca, redes, cabos e munzuás parecem ser mais insumos dos pescadores pessoas físicas ou dos fornecedores pessoas jurídicas no fornecimento do pescado ou camarão.

Dos Juros Selic

Nesse item a decisão recorrida se atem a legislação prevista no art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, bem como ao § 5º do artigo 72 da IN SRF nº900, de 30 de dezembro de 2008 combinado com o artigo 7º da Portaria MF nº 341/2011, razões expostas em fls. 293.

Porém, venho entendendo ser devida a incidência da taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento, corroborando com o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais de que ressarcimento é uma espécie do gênero restituição.

Diante do todo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa dos créditos referentes as aquisições de combustíveis e gases refrigerantes, bem como as aquisições de camarão não tributados ocorridos até 31/07/2004 apresentadas no pedido de ressarcimento do período, bem como admitir a correção pela SELIC a partir da data do protocolo do efetivo pedido de ressarcimento até a efetiva compensação ou ressarcimento.

É como voto.

Valdete Aparecida Marinheiro - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Como já mencionado, trata-se de Pedido de Ressarcimento de saldo credor da COFINS não cumulativa, relativo ao 3º Trimestre de 2004, em relação ao qual houve diversas glosas por parte do Fisco inviabilizando o direito creditório requerido.

Ouso discordar em parte do excelente voto da Ilustre Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, em especial no que se refere ao direito ao crédito escritural decorrente das despesas de aquisição de materiais que entendo serem insumos utilizados na atividade produtora da Recorrente. Senão Vejamos.

A decisão recorrida, fundando-se no disposto na IN SRF nº 404/2004, conclui que *“somente podem gerar créditos da Contribuição as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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. Não pode, assim gerar crédito as despesas com insumos indiretos, como o custo da produção de seus insumos que servirão para a industrialização”*. Aduz ainda que, *“com base nessa sistemática, verifica-se que a condição imposta para o aproveitamento dos créditos*

das Contribuições – gerados por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda – é o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da sua ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem utilizado no processo produtivo da empresa e não incorporado ao ativo imobilizado, mas tão-somente aquele que efetivamente teve ação sobre o produto fabricado. É que, para essa contribuição social, o conceito de “insumo” é jurídico, e não contábil ou econômico”.

Portanto, a decisão recorrida condiciona o direito ao crédito escritural a condição de o insumo compor um dos conceitos exigidos pela norma do IPI: matéria-prima, produto intermediário e/ou material de embalagem, não passíveis de registro em ativo imobilizado.

Há muito o CARF afastou a similaridade entre o conceito de insumo para a contribuição ao PIS e para a COFINS e o conceito de “insumo” do IPI.

É que o art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, definem como elementos que podem ser levados à apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos (registro escritural de crédito) nas atividades de indústria, produção e serviços, “os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Ora, quando a lei dispõe que o crédito advém da despesa com a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, de plano, há de se afastar do conceito do IPI, haja vista que no regime jurídico da não-cumulatividade desse imposto os serviços não geram crédito em hipótese alguma; e os bens, da mesma forma, só geram créditos quando materiais que se agregam ao produto final ou se desgastam em contato direto com o produto industrializado, limites objetivos esses que não estão fixados pelas Leis do PIS e da COFINS. Ou melhor, justamente ao contrário, os limites objetivos dessas leis estão tão somente no disposto no § 2º e nas hipóteses negativas do § 3º, ambos do art. 3º.

Considerando que a interpretação da IN SRF nº 404/2004 traduz-se em restrição ao direito assegurado pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, entendo que à autoridade administrativa não foi atribuída a competência para limitar o conteúdo material do conceito de “bens e direito utilizados como insumo”, devendo prevalecer uma interpretação que demonstre haver in concreto uma relação entre o bem ou serviços contratados e o produto obtido ou serviço prestado, origens da receita passível de tributação pelo PIS e pela COFINS.

Assim tem caminhado de forma majoritária a jurisprudência deste Conselho, cujos precedentes que podemos citar são: Ac. 3102-002.065, 14/05/2014, Ac. 3202-001021, de 06/01/2014, Ac. 3301-002.151, de 28/01/2014, Ac. 3401-002.547, de 27/03/2014, Ac. 3403-002.765, de 25/02/2014, e Ac. 3101-001.109, 24/04/2012, desta Turma, Relator Conselheiro Tarásio Campelo Borges, cuja ementa consigna:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento da Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI)

utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

No presente feito, verifica-se que os bens descritos como “materiais destinados ao preparo (armação) de barcos para a pesca (cabos, redes, etc.), gases refrigerantes, hipoclorito de sódio (desinfetante), iscas (cabeças de peixes), materiais e instrumentos de limpeza, peças para embarcações” são materiais nitidamente integrantes da atividade da pesca e produção de pescados e são utilizados pela recorrente em sua produção.

Não bastasse serem essenciais à atividade, os bens colacionados na lide são nela utilizados o que atende aos requisitos do art. 3º, inciso II, das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003. De modo que, diante do enunciado prescritivo “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, não cabe ao intérprete dimensionar a necessidade ou a essencialidade material dos bens e serviços adquiridos, mas tão somente verificar se foram ou não **UTILIZADOS** “na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda”.

No presente feito, não há dúvida de que “materiais destinados ao preparo (armação) de barcos para a pesca (cabos, redes, etc.), gases refrigerantes, hipoclorito de sódio (desinfetante), iscas (cabeças de peixes), materiais e instrumentos de limpeza, peças para embarcações” são utilizados na pesca que compõe o produto industrializado final.

Diante do exposto DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, em maior extensão que a Eminente Relatora originária, para admitir o crédito de materiais destinados ao preparo (armação) de barcos para a pesca (cabos, redes, etc.), gases refrigerantes, hipoclorito de sódio (desinfetante), iscas (cabeças de peixes), materiais e instrumentos de limpeza, peças para embarcações.

Luiz Roberto Domingo – Relator Designado