



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.005880/2004-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-006.182 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2019
Recorrente SM PESCADOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXP. LTDA ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DEFERIMENTO TÁCITO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL

Não há previsão legal acerca de deferimento tácito de Pedido de Ressarcimento.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE PIS. JUROS SELIC. CONCOMITÂNCIA

Não deve ser conhecido o argumento que também seja objeto de ação judicial. Aplicação da Súmula CARF nº 1.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

AQUISIÇÃO DE CAMARÃO *IN NATURA*. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE EVIDÊNCIAS

Os comprovantes trazidos aos autos evidenciam que o produto foi adquirido para industrialização e não com o fim específico de exportação, pelo que os créditos de PIS correspondentes devem ser admitidos.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. ANÁLISE MICROBIOLÓGICA

Estão compreendidos no conceitos de insumos os custos essenciais à conclusão do processo produtivo e à manutenção e garantia da integridade da mercadoria, notadamente dos produtos alimentícios. Desta forma, dentre eles, estão os gastos com embalagens para transporte e análises microbiológicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, com relação à parte conhecida, dar provimento parcial, revertendo as glosas de créditos de PIS calculados sobre compras de camarão *in natura*, incluindo os valores dos complementos de preço, de embalagem secundária ("master box") e de caixa de isopor e sobre gastos com análises microbiológicas.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Não Cumulativa – Exportação (art. 5º. da Lei nº. 10.637/2002), relativo ao 4º. trimestre de 2003, no valor de R\$ 91.055,38 (noventa e um mil, cinquenta e cinco reais e trinta e oito centavos).

Consta que o ressarcimento origina-se, quase em sua totalidade, na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos. Comparando os valores declarados pela interessada com o que constava do Dacon, verificaram-se divergências, de modo que foi considerado o valor constante neste demonstrativo – Dacon.

Da análise do processo produtivo e seus insumos

Conforme a informação fiscal, a contribuinte tem por objetivo a importação e exportação em geral, especialmente de produtos alimentícios, secos e molhados, bem como a indústria e comércio de produtos pesqueiros em geral. Adota a industrialização por encomenda (beneficiamento), não possuindo parque industrial próprio, apenas salas comerciais. A atividade industrial consiste na aquisição de camarão in natura diretamente dos fornecedores, mediante processo de despesca manual. Nesta fase, são adquiridos e fornecidos pela interessada caixas de isopor, gelo e metabissulfito de sódio (conservante), para acondicionamento e conservação do camarão in natura. As caixas de isopor (contendo o camarão, o gelo e o conservante) são transportadas até a empresa terceirizada (frigorífico) responsável pela industrialização (beneficiamento), a qual produz o camarão inteiro congelado (camarão com cabeça) e camarão em partes congeladas (camarão sem cabeça), classificação NCM/TIPI 0306.1391 e 0306.13.99, respectivamente. O produto é acondicionado em embalagem primária e, posteriormente, agrupado em embalagem secundária. Todos os bens utilizados na produção são fornecidos pela interessada. O produto acabado é transportado diretamente da empresa terceirizada para o porto de exportação através de transportadora (pessoa jurídica domiciliada no país), contratada pela interessada.

Com base no conceito de insumo contido no inciso I do § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº. 247/2002, a atividade industrial da contribuinte permite enquadrar no conceito de insumo os seguintes bens utilizados e consumidos diretamente na elaboração dos produtos exportados (camarão com cabeça e sem cabeça congelados): gelo, metabissulfito de sódio (conservante), camarão in natura, saco plástico, película, embalagem primária, bem como o serviço de beneficiamento pago aos frigoríficos especializados.

Quanto aos serviços de frete, a cópia das notas fiscais não possibilitaram a vinculação desses serviços à condição de insumos no processo produtivo, ainda que o

ônus tenha sido suportado pela interessada. Em relação às caixas de isopor, considerou o fisco que estas não se enquadravam no conceito de insumo (não cumulatividade) por não serem consumidas no processo produtivo, mas tão somente utilizadas (e reutilizadas) para fins de acondicionamento provisório da matériaprima para o transporte até o frigorífico no qual era beneficiada. Remete ao art. 6º. do Decreto n.º 7.212 de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPIRPI/ 2010).

Nos itens 23/27, o Termo Fiscal detalha as rotinas aplicadas no processo de beneficiamento do camarão, onde conclui que o saco plástico, a película e a embalagem primária (“caixinha”) compõe a embalagem de apresentação do produto; que a embalagem secundária (“Master Box”), a fita adesiva, a fita de arquear, a fivela e a etiqueta compõem a embalagem para transporte do produto; e que esta última, por ser embalagem para transporte, bem como os seus acessórios, afastam-se do conceito de insumos, nos termos da legislação afeita à não cumulatividade.

Das aquisições de insumos realizadas com o fim específico de exportação

Da análise das cópias das notas fiscais referentes às aquisições de camarão, verificou-se que algumas delas possuíam a notação “mercadoria destinada à exportação” ou ainda “mercadoria destinada com fins específicos de exportação”.

Foram desconsideradas pela auditoria as notas fiscais referentes às aquisições de bens com o fim específico de exportação, em face do comando do inciso I do art. 5º. da Lei n.º 10.637/2002, bem como do §4º. do art. 6º. da Lei n.º 10.833/2003, pelo qual a contribuição para o PIS/Pasep não incide sobre as receitas decorrentes das vendas de mercadoria para o exterior, ou sobre as receitas das vendas efetuadas à empresa exportadora com o fim específico de exportação, conforme previsto no inciso III do artigo em comento.

Das despesas de frete na operação de venda

Foram desconsideradas na apuração da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep as despesas de fretes referentes às operações de venda realizadas até 31/01/2004, em razão de que esta possibilidade somente passou a vigorar a partir de 01/02/2004, por força do inciso I do art. 93 da Lei n.º 10.833/2003.

Das glosas

No item 41 do Termo de Verificação Fiscal, encontram-se demonstrados os valores considerados pela auditoria como passíveis de créditos.

Da Decisão

O pedido de ressarcimento foi deferido parcialmente no valor de R\$ 856,19 (oitocentos e cinquenta e seis reais e dezenove centavos), sem o acréscimo de juros compensatórios, a título do crédito da contribuição para o PIS/Pasep – Exportação apurado no 4º. trimestre de 2003.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em síntese, a contribuinte inicialmente remete aos fatos que remontam ao seu pedido de ressarcimento, à data de 28/06/2004, quando instruiu o pedido de ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep do regime não cumulativo, à extrema demora na análise da demanda, ao Mandado de Segurança onde teria obtido a liminar para que fossem apreciados os pedidos de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins no período e ao despacho decisório objeto da manifestação de inconformidade pelo qual se insurge, com as alegações que se traz abaixo, em resumo.

Na preliminar, alega, em síntese que há que ser considerado o deferimento tácito do pedido da manifestante, pois o Fisco extrapolou todos os prazos – legais e

razoáveis – para análise do pleito em questão: que protocolou o pedido do ressarcimento em 28/06/2004 e somente veio a ser cientificada do Despacho Decisório em 06/06/2013, ou seja, oito anos e nove meses do pleito da empresa.

Remete ao artigo 5º., LXXVIII da CF/88, o princípio da razoabilidade contida nas disposições sobre a Administração Tributária Federal, a qual deixou evidenciada a obrigação de a Administração decidir sobre o pleito do administrado em prazo não superior a 360 dias do protocolo do referido pleito em seu artigo 24 da Lei n.º 11.457/2007.

Faz uma analogia com o prazo decadencial para o lançamento dos tributos, previsto no CTN, seja aquele previsto no §4º, do artigo 150, seja o previsto no artigo 173, I, onde o Fisco tem 5 (cinco) anos para efetuar o lançamento.

Por fim, argumenta que, se houvesse utilizado todo o valor do pleito em compensações de débitos, as compensações realizadas estariam homologadas tacitamente, à luz do parágrafo segundo do artigo 37 da IN/RFB 900/2008.

Desta forma, entende que, seja pela aplicação do princípio da razoabilidade do prazo da Administração Fiscal em se pronunciar, seja pela aplicação das normas infraconstitucionais, é inaplicável o direito do fisco em efetuar glosas ao pedido de ressarcimento em questão.

No mérito, insurge-se nos seguinte itens de sua manifestação:

1. Das aquisições de Insumos com fim específico de exportação:

Aduz, sob este item, que o simples fato de algumas notas fiscais possuírem a notação “mercadorias destinadas à exportação” ou “mercadoria exclusiva para exportação”, não implica dizer que todas as mercadorias listadas pela fiscalização tratavam-se de produtos acabados destinados à exportação, em outras palavras, mercadorias adquiridas no mercado interno para revenda no mercado externo.

Alega que a fiscalização deveria ter identificado quais mercadorias eram realmente produtos acabados destinados à exportação, as quais se denominam “Camarão congelado com ou sem cabeça (NCM 0306.13.91 camarão congelado inteiro e NCM 0306.13.99 – camarão congelado em partes) e quais eram insumos utilizados na elaboração das mercadorias que produz (Camarão fresco – NCM 0306.13.91 ou 0306.13.99).

Reitera que os produtos exportados são o camarão inteiro congelado (com cabeça) e camarão em partes congelado (sem cabeça), com classificação TIPI sob os NCM 0306.13.91 e 0306.13.99, respectivamente; que a matéria-prima básica destes produtos é o camarão fresco (“in natura”), classificado na TIPI sob o NCM 0306.23.00, o qual representa aproximadamente 90% dos custos aplicados na produção – o restante seriam produtos químicos e material de embalagem; que, no caso específico, o camarão “in natura” utilizado é o camarão de cultivo, adquirido junto a pessoas jurídicas exploradoras dessa atividade (carcinicultura); que, tal mercadoria “in natura” é imprópria para exportação, já que uma vez retirado do seu habitat natural, deve ser consumido em curto espaço de tempo ou sofrer o processo de beneficiamento para que seja mantido o seu valor protéico e não haja deterioração do animal, bem como o seu valor econômico; e mais, que as exportações de camarão “in natura” realizadas pelo país, na verdade são matrizes do animal, acondicionadas de forma tal que cheguem vivas ao seu destino, o que não é o caso das exportações da manifestante.

Quanto às notas fiscais listadas pelo fisco, sustenta que não é porque o fornecedor informa na sua nota fiscal que o seu produto é destinado à exportação que este produto tenha sido importado; que a exportação é um processo subordinado a leis

e regras emanadas da Receita Federal e do MDIC; que, para a manifestante é irrelevante se os fornecedores pagaram ou não os tributos devidos, cuja tarefa é da competência da Receita Federal.

Aduz que o vendedor/fornecedor, para usufruir deste benefício, tem que comprovar que os produtos por ele vendidos foram realmente exportados, na forma prevista do Convênio Confaz nº. 113/96 e atualizações posteriores, cuja comprovação se dá através do “Memorando Exportação”.

Não basta constar na nota fiscal qualquer tipo de expressão, informando que a mercadoria vendida tem “fim específico de exportação” para que o fornecedor do produto a ser exportado se beneficie dos incentivos de exportação, como é o caso da isenção de tributos. Mesmo que o camarão “in natura” em questão pudesse ser exportado sem que houvesse qualquer tipo de processamento industrial, tal fato não ocorreu e não há nos autos uma única prova que as mercadorias adquiridas pelas notas fiscais relacionadas no Quadro 03 (da manifestação) foram exportadas na condição em que foram adquiridas (“in natura”).

Traz ementa de acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em processo cuja contribuinte é de ramo semelhante de atividades.

2. Aquisições de outros insumos: embalagem secundária;caixa de isopor; fretes no transporte de matériasprimas (camarão); fretes de venda; análises microbiológicas.

A contribuinte alega, em síntese, que o conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Pasep não cumulativo é mais amplo do que aquele previsto para o IPI e está mais próximo do conceito de custos/despesas necessárias previsto para fins de cálculo do IRPJ. Desta forma, os materiais mencionado no título, como gastos necessários à atividade operacional da manifestante, seriam passíveis de créditos. Neste sentido, colaciona excertos de doutrinas, ementas de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como jurisprudência dos tribunais.

3. Da atualização monetária do ressarcimento:

Em síntese, a contribuinte entende ser uma afronta ao seu direito o ressarcimento sem o acréscimo de juros compensatórios, considerando a demora com que foi tratada a análise do seu pedido de ressarcimento pela Delegacia da Receita Federal de sua região, obrigando-o a buscar a força judicial.

Alega que fica evidenciado um enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Nacional. Cita decisão judicial que autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (Resp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2004.2010, Dje 03.05.2010).

Ressalta que o REsp em comento é representativo da controvérsia, e nesses casos, tanto a PGFN, como o próprio CARF entendem que as decisões do STJ não devem ser contestadas, como se vê no artigo 62A do Anexo I, da Portaria do MF nº. 256/09 (transcreve no texto). Ainda, que mesmo antes da inclusão do art. 62A, o próprio CARF em seus julgados, tem tido a mesma linha do judiciário, pelo qual cita os Acórdãos CSRF/02.770 e CSRF/02.02.705.

Alega ser incontestável a atualização monetária do valor do crédito, seja para fins de ressarcimento, seja para fins de compensações permitidas em lei.

4. Do pedido:

Requer, por fim:

- que o pedido de ressarcimento seja reconhecido tacitamente, em sua totalidade, com seu valor devidamente atualizado pela Selic entre a data do pedido e a do efetivo crédito em moeda corrente ou da sua utilização em compensações, tendo em vista o Fisco ter extrapolado os prazos legais e razoáveis para a apreciação do feito;
- que seja reconhecido o direito ao crédito do PIS/Pasep não cumulativo relativamente à aquisição de camarão “in natura”, arroladas no demonstrativo às fls. 343/345;
- que seja reconhecido o direito aos créditos relativamente às aquisições de “material de embalagem secundária”, “caixa de isopor para acondicionamento provisório de matéria-prima”, “fretes na aquisição de matéria-prima”, “frete na venda de produto”, “análises microbiológicas”, “impressão de etiquetas para embalagens”;
- que o ressarcimento do crédito seja efetivado com a devida atualização monetária, com base na variação da Taxa Selic entre a data do protocolo do pedido e a sua efetiva utilização, seja em moeda corrente, seja através de compensações deste crédito na liquidação de débitos tributários da Manifestante administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- que o valor de R\$ 856,19 (oitocentos e cinquenta e seis reais e dezenove centavos), reconhecido e aprovado no Despacho Decisório, seja atualizado monetariamente pelas mesmas razões acima indicadas;

É o relatório."

Em 09/10/13, a DRJ em Florianópolis (SC) julgou a manifestação de inconformidade parcialmente procedente e o Acórdão n.º foi assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS.

Para efeito da não cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas as embalagens que se caracterizam como insumos, ou seja, 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, é que dão direito a crédito. 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.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE. VENDA.

O aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS/Pasep sobre as despesas de fretes referentes às operações de venda somente foi possível a partir da vigência do inciso I do art. 3º. da Lei nº. 10.833/2003.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA.

Os dispositivos legais em vigor relativos aos créditos de não cumulatividade afastam expressamente a aplicação de juros compensatórios no ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VINCULAÇÃO AOS ATOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁTER NORMATIVO EDITADOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

As questões relacionadas à existência de eventuais ilegalidades, inconstitucionalidades ou ofensa a princípios constitucionais não podem ser apreciadas no âmbito administrativo, por se tratar, claramente, de discussão dirigida ao Poder Judiciário, haja vista os limites de sua competência.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte"

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, aos quais adiciona os seguintes:

- pleiteia o "*saneamento do vício formal*" existente na decisão da DRJ, consistente nos fatos de que, na ementa, fora informado que a matéria seria COFINS, quando, na verdade, era PIS; e, ao final do dispositivo, a informação "crédito mantido", apesar de não se tratar de processo instruído por lançamento de ofício, porém de ressarcimento de tributo;

- contesta o critério adotado pela DRJ para manter parte das glosas de créditos sobre compras de "*camarão in natura*", haja vista que todas foram realizadas para industrialização do produto "*camarão congelado*", não tendo sido uma única sequer destinada à exportação; e

- contesta o entendimento da DRJ de que somente poderia ser tratada como insumo e assim, dar direito a crédito, compras de embalagem de apresentação, uma vez que as para transporte seriam igualmente imprescindíveis.

Após a protocolização do recurso voluntário, o contribuinte juntou aos autos petição e cópias de peças de processo judicial (fls. 514 a 531), em que pleiteia que o ressarcimento do PIS seja efetuado com acréscimo do juros Selic.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Após a protocolização do recurso voluntário, a recorrente juntou aos autos petição e cópias de peças do processo judicial n.º 0800383-59.2013.4.05.8100 (fls. 514 a 531), por meio do qual pleiteou o acréscimo de juros Selic aos valores dos Pedidos de Ressarcimento tratados em vinte e dois processos administrativos, entre os quais o presente.

No material juntado, consta Certidão de Trânsito em julgado de decisão favorável à recorrente.

Por meio da petição, pleiteia que apliquemos a decisão judicial e reconheçamos o direito ao acréscimo de juros Selic.

Com efeito, no recurso voluntário, sob o tópico "*Da atualização monetária do ressarcimento*", requereu que ressarcimento dos créditos fosse acrescido de juros Selic, calculados entre as datas do protocolo do PER e o do efetivo ressarcimento, com base na decisão do STJ no REsp n.º 993.164/10. Esta decisão dispõe sobre a incidência dos juros quando há oposição ilegítima do Fisco ao ressarcimento de crédito presumido de IPI. E chamou a atenção para o fato de que entre as datas do protocolo e a da ciência da decisão já haviam-se passado mais de oito anos.

Nos termos da Súmula CARF n.º 1, não cabe a este colegiado dispor sobre matéria entregue ao Poder Judiciário, antes ou depois de iniciado o procedimento administrativo. Assim, deixo de conhecer dos pedidos contidos no recurso voluntário e na petição de fls. 514 a 531, cujo objetivo era o de obter o reconhecimento do direito a acréscimo de juros Selic ao valor objeto do Pedido de Ressarcimento em discussão no presente processo.

No tocante aos demais argumentos, o recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que deles tomo conhecimento.

Preliminares

"Da contradição entre ementa e voto"

Aponta supostos "*vícios formais*" na decisão de piso, o que requereria "*saneamento*". Apesar de não ter consignado expressamente um pedido, devemos assumir que pretende que consideremos nula a decisão da DRJ.

Os vícios formais seriam os seguintes: na ementa, foi informado que a matéria seria COFINS, quando, na verdade, era PIS; e, ao final do dispositivo a informação "crédito mantido", apesar de não se tratar de processo instruído por lançamento de ofício, porém de ressarcimento de tributo

De fato, tais equívocos foram cometidos, porém, de forma alguma, eivam de nulidade a decisão, cujo conteúdo e suas implicações restaram absolutamente claras.

A decisão cumpriu os requisitos previstos no art. 31 do Decreto n.º 70.235/72 e foi devidamente motivado, conforme o estipulado pelo art. 50 da Lei n.º 9.784/99. E não apresentou qualquer um dos vícios previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, os quais poderiam motivar a declaração de nulidade.

Portanto, nego provimento aos argumentos.

"Prazo para análise do pedido - deferimento tácito"

Aduz que tomou conhecimento do Despacho Decisório oito anos e nove meses após a data da protocolização do Pedido de Ressarcimento (PER).

Assim, apesar de não existir legislação que preveja o deferimento automático do PER, pleiteia, com base nos seguintes argumentos:

- no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal, que determina que os processos tenham prazo de duração razoável;
- no art 24 da Lei n.º 11.457/07, que dispõe ser obrigatória a conclusão do processo administrativo em no máximo 360 dias;
- por analogia, no inciso I do art. 173 do CTN (prazo decadencial do direito de lançar tributo), que dispõe que o Fisco deveria ter cinco anos para analisar o PER;
- na regra de homologação tácita das compensações previstas no § 2º do art. 37 da IN RFB n.º 900/08; e
- no princípio da razoabilidade, que deve ser observado pela Administração Fiscal.

Como a própria recorrente mencionou, não há base legal para o deferimento automático ou tácito de PER. E saliento que não se aplica ao caso o § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, que trata apenas de homologação tácita de compensações.

Desta forma, nego provimento aos argumentos.

Mérito

"Das aquisições de insumos com o fim específico de exportação"

O Fisco glosou os créditos de PIS calculados sobre as compras de camarão *in natura*, porque as notas fiscais apresentavam os seguintes dizeres: "*mercadoria destinada à exportação*" ou "*mercadoria exclusiva para exportação*" ou "*mercadoria destinada com fins específicos de exportação*".

Adotou este procedimento, porque a venda com fim específico de exportação não está sujeita ao PIS, nos termos do inciso III do art. 5º da Lei n.º 10.637/02. Desta forma, uma vez que a compra foi desonerada da contribuição, não haveria que se falar em registro de crédito.

A fiscalização fundamentou seu posicionamento no § 1º do art. 5º da Lei n.º 10.637/02, que prevê que o crédito do PIS caberá ao fornecedor da recorrente e em relação aos insumos que este adquirir. E também no § 4º do art. 6º da Lei n.º 10.833/03, que abrange o PIS (art. 15 da Lei n.º 10.833/03) e cujos efeitos devem ser aplicados de forma retroativa ao início da vigência da Lei n.º 10.637/02, pois seria um impedimento "*intrínseco ao regime não cumulativo*".

A DRJ reduziu o montante de glosas.

Acatou os créditos derivados das compras da empresa Cajucoco Aqualcultura e Agroindústria Ltda., em razão de as respectivas notas fiscais apresentarem "*ao menos três características cumulativamente - CFOP condizente com venda no mercado interno, camarão in natura e como destino o beneficiamento e industrialização*" (voto condutor da decisão de piso, fl. 424). Destaco que nos corpos das notas fiscais encontrava-se a informação de se "*destinava à industrialização*", além da que indicava ter "*fim exclusivo de exportação*".

Não admitiu as notas fiscais de "complemento de preço" e tampouco as que não traziam a informação de que seria industrializada.

A recorrente alegou que a informação de que se tratava de "venda com fim específico de exportação" estava incorreta, pois não houve sequer uma exportação de camarão *in natura*.

Que todas as mercadorias foram entregues em seu estabelecimento e em nenhum caso em recinto alfandegado.

E sobre as notas fiscais de complemento de preço, explicou o seguinte (fls. 454 e 455):

"(. . .)

Em relação às notas fiscais complementares de preço (fls. 250 e 290 do PAF), não há como admitir a manutenção, pela DRJ-FNS, das glosas efetuadas pela fiscalização.

As notas fiscais acima mencionadas referem-se à diferença de preço em relação às aquisições de camarão *in natura*.

Essas diferenças de preço decorrem da sistemática de compra desse insumo. Quando se realiza a contratação de compra do camarão, a princípio, não se tem a certeza da quantidade e do tipo (tamanho e qualidade) de camarão adquirido, tendo em vista que tanto a quantidade e o tipo de camarão só serão conhecidos após a despesca (retirada do camarão dos tanques de criação) e o processo de industrialização (separação por tamanho e qualidade).

Assim quando da despesca o fornecedor emite a nota fiscal com valor unitário por quilo próximo ao mínimo contratado por tipo de camarão. Realizada a despesca total do tanque de criação e concluído o processo de industrialização, chega-se à identificação exata (quantidade por tipo) do insumo adquirido e, por conseguinte, o valor exato da compra realizada. Com esta definição o fornecedor emite a nota fiscal complementar.

(. . .)"

Divirjo da DRJ.

Devemos reverter todas as glosas relativas a compras de camarão *in natura*.

Consigno, de pronto, que tive como premissa a de que o ônus probante é do contribuinte, haja vista que alegou deter direito a crédito de PIS. E, para satisfazê-lo, proveu a fiscalização de descrição do processo produtivo e notas fiscais, que foram devidamente auditados, à luz do DACOM e DIPJ correspondentes.

Passo ao exame dos autos e da legislação aplicável.

De acordo com o Convênio ICMS s/n de 15/12/70, os CFOP aplicáveis a vendas no mercado interno são os 5.101/102 (vendas para dentro do Estado) e 6.101 e 6.102 (vendas para fora do Estado). E, de vendas com o fim específico de exportação, 5501 (vendas de produção própria) e 5502 (vendas de bens adquiridos de terceiros).

Não obstante o fato de constar em seus respectivos corpos informação neste sentido, **NENHUMA** das notas fiscais de venda de camarão *in natura* para a recorrente (fls. 225 a 290) apresentava CFOP de venda com o fim específico de exportação, porém de venda no mercado interno.

Em seguida, observa-se que na planilha de exportações preparada pelo Fisco (fls. 222 a 224) não havia sequer uma de camarão *in natura*, porém apenas dos produtos finais, após o

beneficiamento - "camarão inteiro" e "camarão em cauda" -, tal qual o exposto na descrição do processo produtivo juntada aos autos (fls. 177 a 200).

Por fim, quanto aos complementos de preço, a alegação contida no recurso voluntário e acima transcrita afigura-se razoável e plenamente compatível com o disposto na última página da descrição do processo produtivo, como segue:

"Essas diferenças de preço decorrem da sistemática de compra desse insumo. Quando se realiza a contratação de compra do camarão, a princípio, não se tem a certeza da quantidade e do tipo (tamanho e qualidade) de camarão adquirido, tendo em vista que tanto a quantidade e o tipo de camarão só serão conhecidos após a despesca (retirada do camarão dos tanques de criação) e o processo de industrialização (separação por tamanho e qualidade)." (trecho de recurso voluntário)"

"A perda média no processo de beneficiamento é de 1% para o Camarão Inteiro Congelado e de 35% para o produto Camarão Sem Cabeça Congelado." (trecho da descrição do processo produtivo, fl. 200)"

Portanto, da inspeção dos documentos oferecidos ao Fisco como prova da legitimidade dos créditos, de forma alguma é possível concluir que houve aquisição de camarão *in natura* com o fim exclusivo de exportação.

Com efeito, reitero que o agente fiscal glosou os créditos única e exclusivamente pelo fato de constar na nota fiscal a informação de que tratava-se de "*mercadoria destinada à exportação*" ou "*mercadoria exclusiva para exportação*" ou "*mercadoria destinada com fins específicos de exportação*" ("Informação Fiscal", fls. 374 a 376).

Isto posto, dou provimento aos argumentos, para reverter a glosa dos créditos de PIS derivados de compras de camarão *in natura*, incluindo os valores correspondentes aos complementos de preço.

"Das glosas de aquisição de embalagem secundária e caixa de isopor; de fretes de venda; de fretes no transporte de matérias-primas (camarão) e das análises microbiológicas."

O Fisco não acatou os créditos sobre embalagem secundária ("master box") e caixa de isopor, por serem incorporados ao produto após o fim do processo produtivo, tendo a função de embalagem de transporte. Assim, não poderiam ser considerados como insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02).

Destaco que este também é o entendimento exarado pelo PN COSIT nº 5/18, editado após a prolação da decisão do STJ no RE nº 1.221.170/PR, julgado sob o regime dos recursos repetitivos.

Quanto aos fretes sobre compras, não admitiu, em razão de a recorrente não os ter vinculado às operações de compra de insumos, o que os incluiria no custo de aquisição dos insumos, base de cálculo dos créditos. E no tocante aos sobre vendas, por falta de previsão legal - a autorização legal para desconto de créditos de PIS sobre este gasto somente entrou em vigor em 01/02/04 (inciso IX do art. 3º c/c *caput* do art. 15 c/c inciso I do art. 93 da Lei nº 10.833/03).

Por fim, foram glosados créditos sobre os gastos com análises microbiológicas, por não se incorporarem ao produto e, por conseguinte, não se enquadrarem no conceito de insumos.

A DRJ acompanhou o entendimento da fiscalização.

A partir de um conceito mais abrangente de insumos, a recorrente sustenta que os referidos gastos poderiam ser considerados como insumos e gerar direito a créditos.

Especificamente com relação aos fretes sobre compras de camarão *in natura*, alega que seria muito difícil vincular as notas fiscais frete e as de compra de camarão, pois o valor do frete depende da quantidade de camarão e o transporte também engloba o gelo. Ademais, reputa inaceitável a glosa, uma vez que é evidente que incorre em tal despesa para praticar sua atividade.

Já manifestei-me no sentido de que as embalagens para transporte - no caso em tela, embalagem secundária ("master box") e a caixa de isopor - compõem o custo de fabricação do produto final, posto que imprescindíveis à manutenção de sua integridade, notadamente quando se trata de produto alimentício.

E, uma vez componentes do custo de produção, na qualidade de insumos, podem ser computadas na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, sob o abrigo dos incisos II dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03. No CARF, várias decisões vêm sendo proferidas nesta linha, tais como as dos Acórdãos n.º 3301005.057, de 29/08/18, 3003-000.083, de 22/01/19 e 3201-004.339, 24/10/18.

Também voto pela reversão das glosas das análises microbiológicas, indubitavelmente integrantes do processo industrial, haja vista que confirmam que o produto está ou não em condições de ser consumido. Com efeito, esta é a nova posição do Fisco sobre o assunto, manifestada por meio do PN COSIT n.º 5/18.

Com relação aos de mais itens, todavia, ratifico as glosas, em razão de os fretes sobre compras não terem sido vinculados às operações de aquisição de insumos e da falta de previsão legal acerca da inclusão dos gastos com fretes sobre vendas nas bases de cálculo dos créditos de PIS do último trimestre de 2003.

Conclusão

Conheço parcialmente do recurso voluntário e, com relação à parte conhecida, dou provimento parcial, revertendo as glosas de créditos de PIS calculados sobre compras de camarão *in natura*, incluindo os valores dos complementos de preço, de embalagem secundária ("master box") e caixa de isopor e sobre gastos com análises microbiológicas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira