



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.907580/2012-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-007.529 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente SM PESCADOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXP. LTDA-ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. JUROS SELIC. CONCOMITÂNCIA

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

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 correspondentes devem ser admitidos.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE

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, entre eles, os gastos com embalagens para transporte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

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

(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 Cumulativo – Exportação (art. 5º. da Lei n.º. 10.637/2002), relativo ao 4º trimestre de 2004, no valor de R\$ 13.193,21 (treze mil, cento e noventa e três reais e vinte e um centavos).

Consta que o ressarcimento origina-se, quase em sua totalidade, na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo. Verificaram-se divergências ao comparar os valores declarados pela interessada com o que constava do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), de modo que foi considerado o valor constante neste demonstrativo para fins de limite dos valores declarados.

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 § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF n.º. 247/2002, a atividade industrial da contribuinte permitiu 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 terceirizados.

Quanto aos serviços de frete (exceto os fretes nas vendas), as cópias 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 matéria-prima 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 IPI-RIPI/2010).

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.

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.

Aquisições realizadas com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: foram desconsideradas as notas fiscais referentes às aquisições de bens com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda: a partir de 01/02/2004, as despesas são consideradas 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.

Decisão

O pedido de ressarcimento no PER n.º. 24992.98662.301009.1.1.08-9568 foi deferido parcialmente no montante de R\$ 5.033,23 (cinco mil e trinta e três reais e vinte e três centavos).

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em síntese, a contribuinte inicialmente remete aos fatos que remontam ao seu pedido de ressarcimento, 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, e 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 que a análise do presente processo deverá ter conexão com o PAF n.º. 10380.720057/2013-88, sob pena de cerceamento de defesa, haja vista que todos os documentos utilizados pela fiscalização na análise do pedido de ressarcimento objeto deste PAF foram juntados àquele processo. Transcreve o segundo parágrafo da Informação, onde constaria:

A respectiva documentação (intimações fiscais, planilhas do contribuinte, notas fiscais, demonstrativos da auditoria, etc) encontra-se no processo administrativo fiscal (PAF) digital n.º. 10380.720057/2013-88, cujas folhas são referenciadas no texto da presente Informação Fiscal.

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

1. 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 proteico 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 n.º 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 n.º 3803-01.798 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 matérias-primas (camarão); fretes de venda.

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 mencionados 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 62-A do Anexo I, da Portaria do MF n.º 256/09 (transcreve no texto). Ainda, que mesmo antes da inclusão do art. 62-A, 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 seja reconhecido o direito ao crédito do PIS/Pasep não-cumulativo relativamente à aquisição de camarão “in natura”;

- 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”, já que tais aquisições referem-se a gastos necessários à atividade operacional da manifestante;

- 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.

5. Juntada de documentos após a impugnação:

Vencido o prazo para a apresentação da manifestação de inconformidade, a contribuinte encaminhou para juntada a íntegra do acórdão n.º 3403-002.768 do CARF, 4a. Câmara, 3a. Turma, da 3a. Sessão de Julgamento, em apreciação de determinado recurso voluntário desta empresa, onde teriam sido reconhecidos créditos de IPI pleiteados pela empresa.

É o relatório."

Em 30/06/14, a DRJ em Florianópolis (SC) julgou a manifestação de inconformidade parcialmente procedente e o Acórdão n.º 07-35.118 foi assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

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 n.º. 10.833/2003.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

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: 01/04/2006 a 30/06/2006

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 no fato de que, ao final do dispositivo, há 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, em que pleiteia que o ressarcimento do PIS seja efetuado com acréscimo do juro Selic.

Em 22/05/19, o processo foi trazido ao plenário e, por meio da Resolução n.º 3301-001.136, o julgamento foi convertido em diligência, nos seguintes termos:

“Início, consignando que este voto aplica-se aos processos 10380.907567/2012-87, 10380.907568/2012-21, 10380.907569/2012-76, 10380.907574/2012-89 e 10380.907580/2012-36.

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, por meio do qual pleiteou o acréscimo de juro Selic aos valores dos Pedidos de Ressarcimento tratados em vinte e dois processos administrativos, entre os quais os acima listados.

Com relação ao processo n.º 10380.907569/2012-76, os citados documentos foram carreados aos autos juntamente com a manifestação sobre a diligência efetuada pela DRJ.

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

Nos recursos voluntários, sob o tópico "*Da atualização monetária do ressarcimento*", requereu que o ressarcimento dos créditos fosse acrescido de juro 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, dependendo do processo, entre três e oito anos.

No processo n.º 10380.907569/2012-76, o referido tópico foi incluído na manifestação de inconformidade. E, no recurso voluntário, foi requerida a aplicação da sentença judicial.

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 os pedidos contidos nas peças de defesa e/ou nas petições juntadas aos autos, cujo objetivo era o de obter o reconhecimento do direito a acréscimo de juro Selic ao valor objeto do Pedido de Ressarcimento em discussão.

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

Conversão em diligência

Nas peças de defesa, a recorrente pleiteou que os processos acima indicados fossem julgados em conjunto com o de n.º 10380.720057/2013-87, pois neste se encontrariam todos os documentos que embasaram o despacho decisório, "*sob pena de cerceamento do direito de defesa*".

Nos votos condutores dos acórdãos editados pela respectivas Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ), com exceção do relativo ao processo n.º 10380.907569/2012-76, encontra-se inclusive a seguinte passagem:

"1. Da preliminar:

Na preliminar, a contribuinte argumenta que a análise do presente processo deverá ter conexão com o PAF n.º 10380.720057/2013-88, sob pena de cerceamento de defesa, haja vista que todos os documentos utilizados pela fiscalização na análise do pedido de ressarcimento objeto deste PAF foram juntados àquele processo. Transcreve o segundo parágrafo da Informação, onde constaria:

A respectiva documentação (intimações fiscais, planilhas do contribuinte, notas fiscais, demonstrativos da auditoria, etc) encontra-se no processo administrativo fiscal (PAF) digital n.º 10380.720057/2013-88, cujas folhas são referenciadas no texto da presente Informação Fiscal.

Ressalte-se que o Termo Fiscal indica a clara conexão entre este processo e o processo de representação PAF n.º 10380.720057/2013-88, posto que este reúne documentação referente à fiscalização na empresa em questão. Da mesma forma, a análise que aqui se faz recorre ao referido processo para análise da documentação referenciada no Termo Fiscal e/ou na manifestação da contribuinte."

De fato, os autos de todos os processos acima listados estão incompletos, não estando presentes, notadamente, a "Informação Fiscal" e planilhas complementares, bem como as notas fiscais examinadas.

Reputo que não é o caso de decretarmos a nulidade dos ato administrativo original, por falta de motivação (art. 50 da Lei n.º 9.784/99), pois, da leitura das decisões de piso e peças de defesa, infere-se que o despacho decisório foi devidamente motivado.

Cabe-nos sim propor a realização de diligência, para que cópia da íntegra do processo n.º 10380.720057/2013-88 seja juntada aos autos.

Em seguida, deve ser dada ciência às partes e aberto prazo de trinta dias para manifestações."

A diligência foi realizada e cópias do PA ° 10380.720057/2013-88 foram juntadas aos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

Início, consignando que encontram-se nesta pauta para julgamento os processos conexos n.º 10380.907567/2012-87, 10380.907568/2012-21, 10380.907569/2012-76, 10380.907574/2012-89 e 10380.907580/2012-36.

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, 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 os acima listados.

Com relação ao processo n.º 10380.907569/2012-76, os citados documentos foram carreados aos autos juntamente com a manifestação sobre a diligência efetuada pela DRJ.

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

Nos recursos voluntários, sob o tópico "*Da atualização monetária do ressarcimento*", requereu que o 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, dependendo do processo, entre três e oito anos.

No processo n.º 10380.907569/2012-76, o referido tópico foi incluído na manifestação de inconformidade. E, no recurso voluntário, foi requerida a aplicação da sentença judicial.

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 os pedidos contidos nas peças de defesa e/ou nas petições juntadas aos autos, 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 tocante aos demais argumentos, o recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade, pelo que deles tomo conhecimento.

Passo ao exame da defesa.

Preliminares

"Da contradição entre ementa e voto"

Aponta "*vício formal*" na decisão de piso, o que requereria "*saneamento*".

Consta, ao final do dispositivo, a seguinte determinação: "*Intime-se para pagamento do crédito mantido (. . .)*". Contudo, não se trata de processo instruído por lançamento de ofício, porém por pedido de ressarcimento de tributo

De fato, tal equívoco foi cometido, porém, de forma alguma, eiva 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 motivada, 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.

Portanto, nego provimento aos argumentos.

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

O Fisco glosou os créditos de PIS e CONFINS 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 e à COFINS, nos termos dos incisos III dos artigos 5º da Lei n.º 10.637/02 e 6º da Lei n.º 10.833/03. Uma vez que a compra foi desonerada pelas contribuições, não haveria que se falar em registro de crédito. E fundamentou seu posicionamento nos §§ 1º e 4º dos artigos 5º da Lei n.º 10.637/02 e 6º da Lei n.º 10.833/03, que preveem que o crédito caberá ao fornecedor da comercial exportadora.

A DRJ reduziu o montante de glosas.

Acatou os créditos derivados das compras da empresa "AS Marine Aquicultura Ltda." (R\$ 4.365,00), em razão de as respectivas notas fiscais apresentaram "*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. 79). Destaco que no corpo da nota fiscal encontravam-se as seguintes informações: "*mercadoria destinada à exportação com isenção do PIS (. . .)*" e "*mercadoria destinada à industrialização a ser realizada pela unidade frigorífica da Cajucoco Aquicultura e Agroindústria Ltda.*"

Também não admitiu as notas fiscais de "complemento de preço".

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:

"(. . .)

Em relação às notas fiscais complementares de preço (. . .), 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 COFINS. E, para satisfazê-lo, proveu a fiscalização de descrição do processo produtivo e notas fiscais, que foram devidamente auditados, à luz dos DACON 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 e 102 (revenda ou venda de produção própria para dentro do Estado) e 6.101 e 6.102 (revenda ou venda de produção própria para fora do Estado), 5.122 e 6.122 (venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente, para dentro e para fora do Estado) Por outro lado, os 5501 e 5502 aplicam-se a remessas de produtos adquiridos de terceiros ou de produção própria, com o fim específico de exportação.

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 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 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.

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. 1.135 a 1.145).

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 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 (incisos II dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03).

Destaco que este também é o entendimento exarado pelo PN COSIT n.º 5/18, editado após a prolação da decisão do STJ no RE n.º 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.

Destaco que não houve glosa de despesas com análises microbiológicas (vide "Informação Fiscal – fls. 1.1.37 a 1.147), cujo crédito foi defendido na peça recursal.

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.

Por fim, ratifico as glosas das despesas com fretes, por não terem sido vinculadas às operações de aquisição de insumos.

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira