



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.720332/2010-41
ACÓRDÃO	3001-002.939 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAMANOR PRODUTOS MARINHOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as indumentárias e locação de mão de obra terceirizada para ser empregado no processo produtivo.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre: a) Ácido Clorídrico; Cx. Térmica de Isopor; Fio Poliéster; Hipoclorito De Sódio; Melaço; Dicloroisocianurato De Sódio; E Sacos Em Ráfia de Pp 60x85 L Liso, nos termos do voto do relator.

Sala de Sessões, em 10 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Bernardo Costa Prates Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Bernardo Costa Prates Santos, Daniel Moreno Castillo, Fabio Kirzner Ejchel (substituto[a] integral), Larissa Cassia Favaro Boldrin, Wilson Antonio de Souza Correa, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel.

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Resolução nº 3003-000.284, por bem narrar os fatos:

“Cuidam os autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito de COFINS Não Cumulativa Exportação, apurada no 1º trimestre de 2006, no valor de R\$ 179.108,19.

O Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido apresentado.

Inconformada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade sob os seguintes argumentos, em síntese:

DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A fiscalização afirma, item "3" do Termo de Informação Fiscal, que a sistemática não cumulativa das contribuições para a COFINS foi construída a partir de um mecanismo de apuração de créditos decorrentes dos custos suportados pela

contribuinte. No entanto, em seguida, a fiscalização acusa que a contribuinte teria apurado créditos que não são decorrentes dos custos suportados no processo de produção. Daí o motivo da cobrança e deste recurso. O fato é que, no item "4" e seus subitens do Termo de Informação Fiscal, a fiscalização glosou (excluiu) itens listados pela contribuinte como custos do processo produtivo. A fiscalização não os aceitou, afastando o enquadramento como custo de produção. Apesar disto, a contribuinte entende que tais itens glosados são efetivamente utilizados diretamente no processo produtivo do camarão que foi exportado, gerando, sim, direito ao crédito apurado, e, por isso, apresenta-se este manifesto de inconformidade para discutir a questão.

Desde logo, transcrevemos o seguinte precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a fim de estabelecer as premissas do órgão maior administrativo tributário e demonstrar o equívoco da DRF/Natal.

DAS GLOSAS (Exclusões de créditos legitimamente apurados)

Pois bem, no item "4" do Termo de Informação Fiscal (Glosa de bens utilizados como insumos) o fiscal registrou que a empresa, que atua no segmento de criação, beneficiamento e comercialização de camarão, pleiteou créditos relativos à aquisição de produtos que considera intermediários em seu processo de produção. Por isso as glosas dos produtos e serviços que relacionou o fiscal são equivocadas.

Em manifestação preliminar, na época da fiscalização, a contribuinte já tinha informado e justificado a utilização dos referidos produtos em sua produção, com atuação direta sobre o camarão exportado, sob pena do camarão produzido não ter as características próprias específicas exigidas pelos países estrangeiros, inclusive quanto ao tamanho, cor, aspecto etc.

Observa-se na legislação de regência que as glosas invocadas pela fiscalização com base em normas infralegais não prosperam, pois não é o escopo da *mens legis*.

Como se vê da leitura da regra-matriz do direito ao crédito, o benefício está expressamente dirigido ao insumo utilizado na produção pelo produtor e não apenas para o insumo utilizado na fabricação pela empresa fabricante ou industrial.

Destacamos que o ciclo produtivo do camarão é composto de etapas uníssonas que se agregam para formar o todo: a) preparar os viveiros e terreno para desenvolver o crescimento das pós-larvas de camarão; b) Alimentação das pós-larvas saídas do laboratório e transportadas para a empresa onde são armazenadas em tanques "pré-berçários "para alimentação (5 a 15 dias); c) Manutenção dos animais juvenis em viveiros de "pré-engorda " onde permanecem um curto período (25 a 35 dias); d)

Engorda dos camarões em viveiro próprio onde os animais permanecem em viveiros até a etapa de despesca, sendo acompanhado o desenvolvimento da pós-

larva, considerando alimentação própria, exames, incentivo a alimentação natural com a proliferação controlada e incentivada de algas etc.; e) Efetivação do processo de despesca do camarão adulto; f) Realização de processo de conservação da qualidade do camarão, através de submersão do produto em substância química inofensiva para o homem

(metabissulfito), que passa a se incorporar ao produto e é uma etapa típica do aperfeiçoamento para consumo humano; g) Procedimento de melhoramento do produto, através de controle de qualidade e lavagens, congelamento e embrulho do crustáceo, sendo devidamente embalado, momento em que ocorre o termo do ciclo produtivo e o produto passa a estar pronto para exportação.

Mercadorias recebidas em Doação/Bonificação

A contribuinte adquiriu grandes quantidades de produtos e em razão destas aquisições, como resultado destas compras, teve direito a bônus de produtos extras como benefício pela fidelidade e dimensionamento das compras que efetuou, de modo que a bonificação não se mostra totalmente "grátis", não sendo uma doação pura e simples, haveria o direito de crédito, sob pena de se desvirtuar o instituto de desoneração - não cumulatividade. Há de se caracterizar a operação como bonificação ou desconto comercial, desconto incondicional, pois vinculado a todas as operações de compra e venda envolvendo as partes.

Deve prevalecer a verdade real como tantas vezes os órgãos julgadores têm ponderado. Vejamos por analogia o seguinte sobre este princípio, inclusive sob o crivo de entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), antigo Conselho de Contribuintes, onde se colhe a compreensão de que importa a verdade real sempre.

Logo, não é de se concluir que as mercadorias recebidas em bonificação constituam receitas sujeitas à tributação pelas contribuições do PIS e COFINS apuradas na sistemática não-cumulativa, inclusive pelo fato de no caso concreto já ter havido uma glosa irregular dos créditos que não geraram resultados positivos, eis que creditado e debitado, e, ainda, querer se tributar as bonificações, um bis in idem fiscalizatório — excluir os créditos e cobrar os bônus recebidos, tributando-os.

Notas fiscais emitidas com suspensão

Neste ponto, o fisco está, mais uma vez, totalmente equivocado, inclusive pelo fato de não apontar em qualquer parte do relatório documentos não juntados ou créditos glosados por este motivo. Em suma, o fisco não aponta onde estaria o crédito apurado que tem de ser glosado por tal fundamento de glosa.

Não apresentação de documentos comprobatórios

Neste ponto, o fisco está, mais uma vez, totalmente equivocado, inclusive pelo fato de não apontar em qualquer parte do relatório quais seriam os documentos não juntados ou apresentados para motivar os créditos glosados por este motivo.

Produtos sujeitos à alíquota zero

A fiscalização lembra que as hipóteses de aquisição de insumos isentos utilizados em produtos com saídas sujeitas ao pagamento, como o camarão, devem ter direito de efetuar o creditamento, pelo que deve ser revisada a autuação.

DA PROVA PERICIAL TÉCNICA

Há necessidade de se apurar tecnicamente como vem a ser o processo produtivo promovido pela impugnante, esclarecendo do ponto de vista científico, acadêmico e doutrinário toda a cadeia produtiva desenvolvida nas dependências da contribuinte, onde ela se inicia e em que ponto é finalizada, bem como delineando a importância e interação dos produtos glosados e a ação que tais produtos exercem na produção do camarão, para atestar, ou não, se a ação é direta ou indireta, pois discordamos que a interferência seja meramente indireta, sob pena de não se ter o produto nas condições, qualidades e tamanhos necessários para o produto exportado.

Por isso, entendemos ser necessária a realização de perícia técnica a ser trabalhada pelo profissional competente para trazer aos autos, de modo técnico, estes elementos imprescindíveis para o julgamento da causa, sendo a Ciência da "Engenharia de Pesca" o norte para se colher as respectivas diretrizes e respostas conclusivas, assim sendo necessária a realização da referida perícia por meio de um "Engenheiro de Pesca" devidamente registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura (CREA).

Por sua vez, impõe-se, a título acessório, a produção de prova pericial técnica para demonstração do equívoco nas glosas do ponto de vista contábil e escriturai, quando a contribuinte impugnante, mesmo com as supostas glosas, continua a apresentar crédito em DICON. Ademais, os créditos de bonificação também não geraram saldos.

Ante o exposto, requer a reforma do despacho decisório no ponto em que não concedeu o direito da contribuinte, afastando-se toda e qualquer ordem de cobrança e considerar a compensação como realizada.”.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.

Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem que sofra alteração, 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.

No que se refere às despesas com serviços, o termo “insumo” também não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ENTENDIMENTO DA RFB EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.

Cabe ao Poder Judiciário se manifestar sobre a ilegalidade das normas, por força do princípio da unidade jurisdicional. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, o julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS.

As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa e as decisões judiciais, no caso, só tem efeito *inter partes* e não *erga omnes*.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo demonstrar, por meio de provas hábeis, a composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda.

Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DO CRÉDITO.

A compensação de créditos tributários só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo; no caso, o pretense crédito da empresa é insuficiente para homologar integralmente a compensação declarada.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência e/ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

Destaco trecho do voto do relator:

“Assim, de todo o exposto, conclui-se, com certeza, que o reconhecimento do crédito pleiteado não pode ser deferido integralmente, tendo em vista que não há previsão legal e normativa para assunção do conceito amplo de insumo, bem como seguiu-se o previsto na legislação específica do direito de crédito do contribuinte referentemente aos argumentos levantados pela Manifestante sobre: - Glosa de Combustíveis; Mercadorias recebidas em Doação/Bonificação;

Notas fiscais emitidas com suspensão; Não apresentação de documentos comprobatórios e Produtos sujeitos à alíquota zero.

Ex positis, VOTO no sentido de julgar improcedente a manifestação de inconformidade formulada, para manter a decisão da autoridade que deferiu em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado.”

A contribuinte foi cientificada da decisão em 09/08/2018. Em 29/08/2018, apresentou recurso voluntário, reiterando os argumentos da manifestação de inconformidade.”

Recebido para proferir sua decisão, a turma decidiu por determinar, através da Resolução de nº 3003-000.284 (fls. 722 a 731), a realização de Diligência Fiscal, que resultou no “Relatório de Diligência Fiscal”, de fls. 738 a 742, preparada pela delegacia de origem e baseada no novo conceito de insumo expresso no Parecer Normativo COSIT nº 5.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Bernardo Costa Prates Santos**, Relator

1. Da competência para julgamento do feito

Com base no artigo 65, da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3. Mérito

O recorrente em sede de recurso voluntário, não apresentou nenhuma questão preliminar ou de nulidade que devessem ser examinadas previamente.

3.1 Novas definições de Insumos

Observamos que as decisões sobre o PIS e a COFINS não cumulativos - exportações, exaradas nesse processo, se fundamentaram essencialmente no conceito de insumo, normatizado pelo art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, assim como das **Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/04**. Portanto, anteriores ao conceito de insumos a ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância

de determinado item – bem ou serviço – para determinado processo produtivo, com base na concepção de insumo construída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, que privilegiou a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como estaria efetivamente definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em que pese o fato de o recurso voluntário ainda invocar o conceito de insumos de forma restritiva, a diligência fiscal foi efetuada já considerando os novos marcos legais estabelecidos no julgamento do Recurso Especial pelo Egr. STJ, já referenciado.

Outro norte às decisões sobre PIS/COFINS não cumulativo – exportação, pode ser obtido por ato da RFB, na edição do Parecer Normativo COSIT nº 5, que segue assim ementado:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

a) o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço:

a.1) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço;

a.2) ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja:

b.1) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; e

b.2) por imposição legal.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Com base nesses novos conceitos é que se fez necessário determinar a realização da diligência, para que, essencialmente, se verificasse, ao analisar o processo produtivo da Recorrente, quais insumos “... seriam despesas hábeis a gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativos nas exportações...”.

Concordamos com a reversão das glosas já efetuadas na diligência determinada pelo CARF, com base nos seguintes fundamentos referenciados no relatório:

a) Crédito sobre consumo de Combustíveis

O Parecer Normativo COSIT nº 5 determina que “são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo)”. Portanto, deferimento expresso no art. 141, da IN RFB nº 1,911; e

b) Demais insumos utilizados na cadeia de produção do camarão

A recorrente apresentou documentação indicando, com algum detalhe, seu processo produtivo, desde a fase de criação do camarão, propriamente dito, à fase de beneficiamento de seu produto. Assim foi possível reverter também as glosas denominadas na diligência de “2.1 - Demais Produtos”. Vez que, como se apurou, se enquadrariam nos critérios de essencialidade ou relevância nos termos do PN COSIT nº 5.

3.2 Sobre a manutenção das demais glosas:

As razões apresentadas na diligência fiscal efetivada e as razões ali mencionadas para indeferimento do restante dos créditos são mais do que suficientes para concordar com tais glosas.

São estas as razões:

3.2.a) **Motivo 3** – Quando consta da própria nota fiscal de venda dos bens, e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, as bonificações recebidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da base de cálculo da contribuição. Dessa forma não geraria crédito a ser ressarcido como determina o § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, com redação dada pela Lei nº 10.865/2004, que veda o aproveitamento de créditos quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição;

3.2.b) **Motivos 4 e 5** – A ausência de escrituração e a não apresentação de notas fiscais ou outro documento comprobatório necessário, retiram do crédito solicitado a necessária liquidez e certeza, o que impede o seu creditamento; e

3.2.c) **Motivos 6, 7 e 8** – Quanto a produtos tributados à alíquota zero, temos a decisão de nº 3201-010.855, assim ementada: “NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. As

aquisições de insumos ou de bens para revenda submetidas à alíquota zero não geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.”.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as seguintes glosas: a) Ácido Clorídrico; Cx. Térmica de Isopor; Fio Poliéster; Hipoclorito De Sódio; Melaço; Dicloroisocianurato De Sódio; E Sacos Em Ráfia de Pp 60x85 L Liso; e b) Combustíveis. Mantendo as glosas referentes aos seguintes produtos: Aquaflavor; Cal; Calcário Dolomítico; Frasco Padrão Ph 4/7; Metabissulfito de Sódio; Nitrato de Cálcio (Calcinit); Oxitetraciclina Base; Pegabind; Valor Não Comprovado – Combustível; e Serviços Utilizados como Insumos. Tudo na forma das razões já expostas.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Bernardo Costa Prates Santos