



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13312.900141/2011-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.748 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	JOLI AQUICULTURA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

Ainda quando o bem ou serviço seja utilizado como insumo nos exatos termos da legislação de regência, não há, por expressa vedação legal, o direito à apuração de créditos se os mesmos foram adquiridos com alíquota zero.

NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime da não cumulatividade as partes e peças que sejam utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente empregados na produção ou fabricação de bens ou serviços e, ainda, desde que não sejam incorporadas ao ativo imobilizado.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins não são admitidos créditos calculados sobre serviços de consultoria e de assessoria, por ausência de

previsão legal e porque os mesmos não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação em vigor.

RESSARCIMENTO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR.

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Na venda a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, os produtos devem ser remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. A possível exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de diligência e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos referentes às (i) despesas com fretes sobre aquisição de calcário e fertilizantes.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Sergio Martinez Piccini** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Winderley Moraes Pereira, Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa, vinculados a receitas de exportação, ao qual a contribuinte vinculou declaração de compensação.

Analisada a pretensão, foi emitido o Despacho Decisório Eletrônico , por meio do qual a autoridade competente reconheceu parcialmente o direito creditório e homologou parcialmente a compensação. Os fundamentos da decisão encontram-se no Relatório Fiscal .

A empresa tem como atividade a criação de camarões em água salgada, salobra e doce.

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Manifestação de Inconformidade até o Acórdão nos presentes autos, peço vênha para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, bem como sua ementa.

## 1. PROCEDIMENTO FISCAL/DESPACHO DECISÓRIO

Em seu Despacho Decisório fundamentou sua decisão nos seguintes elementos:

- *Glosou créditos relativos à aquisição de calcários e sobre fertilizantes por terem sido adquiridos com alíquota zero;*
- *Glosa de Serviços de Assessoria Técnica e Consultoria.*
- *Glosou créditos sobre aquisições de partes e peças de reposição, por entender que não se caracterizavam como insumos;*
- *Glosou créditos sobre manutenção de equipamentos por falta de documentação comprobatória*
- *Glosou fretes sobre produtos adquiridos com alíquota zero;*
- *Considerou que diversas operações de exportação pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras não seguiram a legislação e portanto foram classificadas como vendas no mercado interno, procedendo a redistribuição dos custos comuns.*

## 2. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE/IMPUGNAÇÃO

Em sua Manifestação de Inconformidade a empresa pontua:

- *Defende um conceito amplo de insumo questionando a IN SRF nº 404/2004;*
- *Discorre que tem direito aos Créditos de Insumos referentes ao Calcário e Material Secundário;*
- *Elenca que o item Outras Operações – Conservação e Manutenção caracteriza-se como serviço por fazer parte da de cadeia de funcionamento para exploração e venda da atividade do camarão.*
- *Defende que o Frete se apresenta como insumo*

- *Defende que os Serviços de assessoria, consultoria e administração técnica pagos a Pessoa Jurídica dão direito ao crédito.*
- *Sustenta que todas suas vendas do período teriam sido efetuadas para o mercado externo, elencando que ocorreu apenas equívoco nos códigos nas notas fiscais, anexando comprovação de venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, mediante apresentação do “Memorando de Exportação”.*

### 3. ACÓRDÃO DRJ

A Decisão de Piso apresentou a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.*

*Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

*Ainda quando o bem ou serviço seja utilizado como insumo nos exatos termos da legislação de regência, não há, por expressa vedação legal, o direito à apuração de créditos se os mesmos foram adquiridos com alíquota zero.*

*NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS.*

*Somente dão direito a crédito no regime da não cumulatividade as partes e peças que sejam utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente empregados na produção ou fabricação de bens ou serviços destinados à venda e 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, e, ainda, desde que não sejam incorporadas ao ativo imobilizado.*

*NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*No regime não cumulativo do PIS e da Cofins não são admitidos créditos calculados sobre serviços de consultoria e de assessoria, por ausência de previsão legal e porque os mesmos*

*não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação em vigor.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES SEM INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. FRETES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Nas aquisições efetuadas com suspensão, alíquota zero ou não incidência da contribuição não cabe a apuração de créditos da não-cumulatividade, por expressa vedação legal. Do mesmo modo, não são admitidos créditos relativos a fretes incorridos em operações de aquisição efetuadas com alíquota zero.*

**RESSARCIMENTO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

*Na venda a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, os produtos devem ser remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. A possível exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

#### 4. RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), reiterando os argumentos de sua Manifestação e incluindo:

- *Princípio da Verdade Material a ser seguido;*
- *Conceito de Insumo a partir do REsp nº 1.221.170/PR do STJ.*

É o relatório.

#### VOTO

Conselheiro **Mário Sergio Martinez Piccini**, Relator

##### **I – ADMISSIBILIDADE**

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, portanto passa a ser analisado.

##### **II – PRELIMINARES**

Em seus pedidos a Recorrente solicita:

- *Ad argumentandum, caso remanesça alguma dúvida acerca dos fatos aqui discutidos, a recorrente pede a conversão do julgamento em diligência à repartição de origem para o esclarecimento dessas questões.*

##### **PEDIDO DE PERÍCIA.**

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado, sem configurar cerceamento de defesa.

Tal procedimento inclusive é expresso em Súmula do CARF, Vinculante:

*Súmula CARF nº 163*

*Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).*

De se ressaltar que não há dúvida envolvida no litígio a ser resolvida com diligência fiscal; ao contrário, é situação de ausência de prova material do crédito pleiteado.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados.

Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

**Diante do exposto, sem razão a Recorrente em rogar por Diligência/Perícia.**

### **III – MÉRITO**

A controvérsia cinge-se em apurar se as alegações da Recorrente foram devidamente apreciadas, caso existam, e tenham como suporte documentos hábeis e idôneos.

Os pontos focais são:

- *Glosa de Calcário e Fertilizantes como insumos;*
- *Glosa dos Fretes sobre Calcário e Fertilizantes.*
- *Glosa de Serviços de Assessoria Técnica e Consultoria.*
- *Glosa de Bens utilizados em Conservação e Manutenção.*
- *Glosa de Bens utilizados em Manutenção de Equipamentos;*
- *Glosa de Vendas com o fim específico de Exportação.*

Percorrendo as informações do Despacho Decisório observo:

- *O Despacho Decisório foi emitido ANTES do conceito de Insumo preconizado pelo STJ;*

- *O Acórdão da DRJ foi exarado ANTES do conceito de Insumo adotado pelo STJ*

No presente caso, a questão do conceito de insumos, matéria objeto de julgamento pelo STJ, em sessão de 22/02/2018, do REsp 1.221.170, levada ao âmbito de Recurso Repetitivo, já foi contemplada na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, expedida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, publicada em 03/10/2018, e pela Administração Tributária Federal por meio de Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU de 18/12/2018).

### **Conceito de Insumo**

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.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 (DOU de 18/12/2018), veio apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumo estabelecida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Em suas conclusões, resumiu os critérios de análise e aplicações da nova definição de insumos.

#### Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, 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 (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) 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.

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: 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"; b.2) "por imposição legal".

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na

produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Como se vê, somente podem ser considerados insumos itens aplicados no **processo de produção** de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, admitindo-se créditos em relação ao insumo do insumo, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

Da mesma forma, excluem-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; assim como itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc.; e também os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Acerca da utilidade do teste de subtração, assim se manifestou o PN COSIT/RFB nº 5/2018:

**21. O teste de subtração** proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (fls 62 do inteiro teor do acórdão), **não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo.** Vale destacar que **a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18**

quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

Como se vê, o teste de subtração trata-se de ferramenta indiciária, cuja aplicação deve levar em conta a interpretação da abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pela contribuinte", a qual, a despeito possa fazer parecer haver insumos em qualquer atividade desenvolvida, deve se circunscrever ao **processo de produção** de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica, conforme mencionado nos aludidos parágrafos 15 a 18 do mencionado PN COSIT/RFB nº 5/2018:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". **Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica** (administrativa, jurídica, contábil, etc.), **a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.**

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.**

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual - EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões"). (destaques acrescidos)

Ainda, importante frisar que a atividade de comércio não gera direito a crédito a título de insumo. Nesse sentido também dispôs o Parecer Normativo em comento:

## 2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **somente há insumos geradores de créditos** da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.**

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, **não há insumos na atividade de revenda de bens**, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens:** a) **combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias;** b) **transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios;** c) **embalagens para transporte das mercadorias;** etc.

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as "atividades" de "produção de bens ou prestação de serviços" e de "revenda de bens", e não sobre as "pessoas jurídicas" que desempenham uma ou outra atividade.

Tratemos os itens glosados pela Fiscalização e mantidos pela Decisão de Piso

#### **1. GLOSA DE INSUMOS REFERENTES A CÁLCARIO E FERTILIZANTES (MATERIAIS SECUNDÁRIOS)**

A Autoridade Fiscal procedeu a glosa relativa a dispêndios baseado em três razões:

- *o calcário e os fertilizantes (que estão incluídos nos "materiais secundários") foram adquiridos com alíquota zero, por força do disposto no art. 1º, incisos I e IV, da Lei nº 10.925, de 2004, e, conseqüentemente, não poderia ser apropriado crédito sobre tais aquisições, em face do disposto no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003;*
- *o valor relativo à nota fiscal nº 35342 foi glosado porque o produto foi adquirido de pessoa física;*
- *o valor relativo à nota fiscal nº 6046 foi glosado por falta de comprovação, uma vez que referida nota fiscal não foi apresentada*

**Não há nenhum questionamento no Recurso Voluntário quanto a glosa de Calcário e os itens 2, 3 já elencados, devendo, portanto, serem mantidas.**

**Quanto aos Fertilizantes a Fiscalização apontou:**

- *O contribuinte foi intimado a esclarecer como são os produtos que considerou na apuração dos créditos, mas não se manifestou;*
- *Logo consideram-se os fertilizantes referidos como impróprios para uso veterinário, tendo assim alíquota zero*

A Decisão de piso apontou, após discorrer sobre os organismos planctônicos e utilização das estratégias de fertilização na composição do *Zooplâncton* concluiu::

- *Diga-se, especificamente sobre os fertilizantes, que nas diversas páginas da rede mundial de computadores em que o tema é tratado, verifica-se que os camarões se alimentam de fitoplâncton nos estágios larvais e de zooplâncton, como alimento complementar, na fase de pós-larva.*
- *Verifica-se ainda que os fertilizantes são utilizados para promover o crescimento do fitoplâncton, com o conseqüente desenvolvimento da cadeia alimentar.*
- *Os itens seriam apenas "insumos do insumo", sobre os quais não cabe a apuração de créditos.*

A Recorrente discorre que o referido fertilizante é utilizado nos viveiros de camarões, sendo necessário para o desenvolvimento da cadeia alimentar dos crustáceos, evento esse apresentado no voto da decisão de piso.

Com razão a Recorrente nesse item, pois está bem elencado o fertilizante em tela como uso veterinário.

No caso apresentado fica caracterizado o conceito de Essencialidade e/ou Relevância, pois os insumos citados são inerentes para a formação do *fitoplâncton*, que será utilizado na cadeia alimentar dos camarões

A Súmula CARF nº 189 corrobora tal entendimento:

*Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313*

A Lei nº 10.925/2004 excetua da alíquota zero os fertilizantes de uso veterinário:

*Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:*

*I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;*

Assim, mantenho a glosa referente aos dispêndios do Calcário e revento as glosas referentes aos Fertilizantes.

## **2. Glosa de Serviços Frete na aquisição de Calcário e Fertilizantes.**

O Motivo da glosa dos Serviços de Frete na aquisição de materiais secundários foi relatado que os fertilizantes teriam alíquota zero, o que foi revertido.

E, mesmo assim a Súmula CARF nº 188 apresenta

*É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.*

**Assim desde que os dispêndios com fretes se amoldem na citada Súmula tais itens fazem jus ao creditamento.**

## **3. Glosa de Serviços de Assessoria Técnica e Consultoria.**

Percorrendo as informações do Recurso Voluntário não verifico a descrição de como tais serviços aplicam-se ao processo produtivo.

A Recorrente apenas questiona o caráter restritivo das IN's SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Observa-se que a empresa teve oportunidade de esclarecer pontualmente os dispêndios com os serviços apontados em que almeja Direito Creditório na fase de Intimação da Delegacia, em Manifestação de Inconformidade e no Recurso Voluntário, não carreando aos autos nenhum elemento que permitisse a mínima verificação do crédito.

**Sem razão a empresa no tópico em apreço.**

## **4. Glosa de Bens utilizados em Conservação e Manutenção.**

A Fiscalização glosou os itens descritos como materiais diversos (bomba para pulverizar, carro de mão, lona, parafuso, broca, lâmpada, etc.), telas de PVC, Redes de Pesca, Laminado, plástico e polietileno.

A Recorrente elenca:

- *Os laminados de madeira foram utilizados como forma para construção de estruturas de concreto, bem como para construção de estufa para secagem dos motores*

- *As telas são usadas nas entradas e saídas de água dos viveiros: na entrada, impede o ingresso no viveiro de ovas de peixes e outros predadores; na saída, impede que os camarões saiam do viveiro durante o processo de troca da água.*

A Decisão de Piso enfrentou tais itens da seguinte forma:

- *Todavia, não as fez acompanhar de nenhum documento no qual fosse demonstrada a utilização destes bens na manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção dos bens destinados à venda, de modo a caracterizá-los como insumos, nos termos da legislação em vigor. Na verdade, não chegou sequer a dizer, na Manifestação de Inconformidade, quais seriam as utilizações específicas dos referidos bens nº seu processo produtivo*
- *A leitura das notas fiscais juntadas aos autos permite constatar que os materiais nelas descritos podem ser utilizados para limpeza, conservação e manutenção de quaisquer bens, inclusive imóveis, como é o caso evidente, por exemplo, do solvente, dos parafusos e buchas de fixação, das escovas de aço e das lâmpadas.*
- *Tratando-se de materiais de uso geral, como é o caso, e não tendo sido comprovada nos autos sua utilização exclusiva na manutenção de equipamentos utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda, é totalmente descabida a pretensão de apurar créditos em relação a tais aquisições.*

Percorrendo as informações do Recurso Voluntário não verifico a descrição clara de como tais itens são aplicados, sendo apontamentos apenas genéricos. Não há detalhe do processo produtivo, nem mesmo simples fotos para elucidar dúvidas pontuais.

A Recorrente questiona o caráter restritivo das IN's SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Observa-se que a empresa teve oportunidade de esclarecer pontualmente os dispêndios com os itens apontados em que almeja Direito Creditório na fase de Intimação da Delegacia, em Manifestação de Inconformidade e no Recurso Voluntário, não carreando aos autos elementos que permitissem a constatação de suas alegações.

**Sem razão a empresa no tópico em apreço.**

##### **5. Glosa de Bens utilizados em Manutenção de Equipamentos;**

A Decisão de Piso apontou elencou em seu voto:

- *Os créditos apurados pela contribuinte em relação às despesas registradas na conta "827 – Manutenção de Equipamentos" foram glosados por falta de apresentação de documentação comprobatória.*

- *Segundo a fiscalização, não tendo a contribuinte apresentado tais documentos, não foi possível “identificar se os mesmos podem ser enquadrados como insumos na produção dos bens destinados à venda”.*
- *A contribuinte nada disse a este respeito, nem apresentou documentos que possam, de alguma forma, ser considerados como destinados à comprovação das despesas em questão e da legitimidade dos créditos apurados.*

Percorrendo o Recurso Voluntário não se constata nenhum questionamento ou mesmo indicação de tópico quanto aos apontamentos que a Autoridade Fiscal apresentou.

**Diante do exposto, considerando-se o descrito também no Acórdão da DRJ, tal glosa torna-se incontroversa.**

#### **6. Glosa de Outras Operações Manutenção de Imóveis.**

A DRJ discorreu em seu voto:

- *No tocante às aquisições registradas na conta “1195 – conservação e manutenção”, não se fazia necessária a juntada das notas fiscais, uma vez que o motivo das glosas não foi a falta de comprovação das despesas. Não obstante, a contribuinte juntou aos autos as notas fiscais relativas a tais aquisições (fls. 49/52). Todavia, não as fez acompanhar de nenhum documento no qual fosse demonstrada a utilização destes bens na manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção dos bens destinados à venda, de modo a caracterizá-los como insumos, nos termos da legislação em vigor. Na verdade, não chegou sequer a dizer, na Manifestação de Inconformidade, quais seriam as utilizações específicas dos referidos bens no seu processo produtivo.*
- *Contudo, não podemos deixar de registrar que a leitura das notas fiscais juntadas aos autos permite constatar que os materiais nelas descritos podem ser utilizados para limpeza, conservação e manutenção de quaisquer bens, inclusive imóveis, como é o caso evidente, por exemplo, dos laminados, das telas, [...].*
- *Tratando-se de materiais de uso geral, como é o caso, e não tendo sido comprovada nos autos sua utilização exclusiva na manutenção de equipamentos utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda, é totalmente descabida a pretensão de apurar créditos em relação a tais aquisições*

A Recorrente apresenta em seu Recurso Voluntário:

- *Sobre os laminados de madeira, eles foram utilizados como forma para construção de estruturas de concreto bem como para construção de uma estufa para secagem dos motores.*
- *As telas são usadas nas entradas e saídas de água dos viveiros:*

- *na entrada, impede o ingresso no viveiro de ovas de peixes e outros predadores;*
- *na saída, impede que os camarões saiam do viveiro durante o processo de troca da água.*
- *Portanto, como carece de fundamento legal o restritivo conceito de insumos expresso na IN SRF 247, de 2002, e na IN SRF 404, de 2004 (ver, neste requerimento, título 3.2.1), as aquisições lançadas na CONTA 1195 são insumos, na forma da lei. A “essencialidade ou relevância, vale dizer, [...] a imprescindibilidade ou a importância” desses insumos “para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” [35] está demonstrada no trecho do Relatório Fiscal que fundamenta o Despacho Decisório precedente à inauguração do litígio [36], bem como está demonstrada nos trechos do voto condutor do acórdão recorrido transcrito nos parágrafos precedentes*

Como se pode verificar a Recorrente não apresenta descritivo, fotos ou outros elementos que minimamente pudessem corroborar seu Direito Creditório.

Tratando-se de materiais de uso geral, como é o caso, e não tendo sido comprovada nos autos sua utilização exclusiva na manutenção de equipamentos utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda, **não há como apurar créditos em relação a tais aquisições**

**Mantenho a glosa nesse ponto.**

#### **7. Glosa de Vendas com o Fim Específico de Exportação.**

A Fiscalização não aceitou como Vendas para o Mercado Externo as saídas para empresas que não permitiram enquadramento como Vendas a Empresa Exportadora com o fim Específico de Exportação, passando classificar tais receitas como Vendas para o Mercado Interno.

Apontou que:

- *Nas Notas Fiscais e no livro Registro de Saídas foram consignados os CFOP's 5.101 e 5.122, de vendas de produção para estabelecimento do próprio estado e vendas de produção do estabelecimento remetidas para industrialização.*
- *Além disso, as mercadorias não foram remetidas diretamente do estabelecimento produtor para o local de embarque ou para recinto alfandegado;*

Sobre as citadas vendas discorreu:

- *nas vendas efetuadas para a MM Monteiro Pesca e Exportação Ltda, no mês de abril, os produtos foram remetidos para o estabelecimento da adquirente, localizado nº município de Itarema/CE;*
- *nas vendas efetuadas para a MM Monteiro Pesca e Exportação Ltda, no mês de junho, os produtos vendidos foram remetidos, nos mesmos dias vendas, por meio de notas fiscais de remessa para beneficiamento por conta e ordem da adquirente (código CFOP 5924), para os estabelecimentos das empresas Indústria de Pesca do Ceará S/A, localizado no município de Fortaleza/CE, e Cajucoco Aquacultura e Agroindústria Ltda(CNPJ 41.556.044/0003-41), localizado no município de Itarema/CE.*
- *na venda para a empresa Pesqueira Maguary Ltda (nota fiscal nº 29), os produtos foram remetidos para a própria adquirente, no município de Camocim/CE;*
- *nas vendas efetuadas para a empresa Complex Indústria e Comércio de Pesca e Exportação Ltda, os produtos vendidos foram remetidos, por meio de nota fiscal de remessa para industrialização, para o estabelecimento da empresa Interfrios Intercâmbio de Frios S/A, localizado no município de Fortaleza/CE, para industrialização.*

A Recorrente aponta que ocorreu mero erro de preenchimento do CFOP, pois existe grande semelhança entre os mesmos.

Alega em sua Impugnação que apresentou Memorandos de Exportação, normalmente aceitos pelo Fisco Estadual.

Em seu Recurso Voluntário aponta que auferiu receitas no exterior, como comprovam os lançamentos no Livro Razão.

Discorre sobre o princípio da Verdade Material, argumentando que *“se as exportações efetivamente aconteceram, nas vendas do contribuinte para a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, a despeito da ocorrência de vícios formais, a prescrição legal deve, necessariamente, alcançar essas operações”*.

Vejamos o disposto no arcabouço legal que disciplina a matéria::

***Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972:***

*Art 1º As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei.*

*Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:*

**a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;**

**b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento. (destaques acrescidos)**

Analisando a legislação apontada em relação as vendas descritas anteriormente constata-se imediatamente que nenhuma obedeceu aos itens “a” ou “b” previstos no Decreto-Lei nº 1.248/72.

Se os produtos das citadas vendas foram ou não alvo de exportação posteriormente nada afeta a situação apontada pela Autoridade Fiscal.

O fato de produto-vendedor efetuar suas vendas no Mercado Interno e posteriormente o comprador exportar os produtos não caracteriza tal operação comercial como “**Vendas a Empresa Exportadora com o fim Específico de Exportação**”, como almeja enquadrar a Recorrente.

Percebe-se que não foi o simples erro na indicação do CFOP que caracterizou as citadas Vendas como **Mercado Interno** e sim o robusto conjunto probatório explicitado pela Fiscalização.

Isso foi muito bem apontado na Decisão de Piso:

- *Em se tratando de norma isentiva, como no caso em exame, para sua aplicação é indispensável o atendimento de todos os requisitos legais, sendo vedado ao aplicador da norma sua extensão a situações não expressamente previstas, bem como a dispensa de requisitos estabelecidos na legislação de regência. Veja-se, a este respeito, o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1996):*

**Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:**

**I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;**

**II - outorga de isenção;**

- *Como se vê, o legislador criou medida de exceção para a promoção das exportações através de benefício fiscal, cabendo à contribuinte demonstrar que atende integralmente aos requisitos contidos na regra concessora do benefício, regra esta que obriga a remessa da mercadoria diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.*
- *Saliente-se que as notas fiscais relativas às vendas em comento não indicam como local de destino recinto alfandegado. Ao contrário, confirmam a afirmação do Auditor-Fiscal de que as mercadorias foram remetidas para beneficiamento ou industrialização por conta e ordem do*

*adquirente, ou para estabelecimento do adquirente, afirmação esta que não chegou a ser contestada.*

- *Assim, ainda que os documentos apresentados possam ser admitidos como comprobatórios de que os camarões vendidos pela contribuinte tenham sido posteriormente exportados pelas adquirentes, mediante simples revenda ou depois de beneficiamento ou industrialização, a situação verificada **não atende à condição imposta na legislação instituidora do benefício fiscal, consistente na exigência de que os produtos sejam remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado***

Os recentes Acórdãos do CARF corroboram tal entendimento:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

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

**VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.**

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

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

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

**VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.**

*Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (Acórdão nº 9303-016.281 – CSRF/3ª TURMA, de 21/11/2024, Relatora Semíramis de Oliveira Duro)*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

**VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.**

*A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

**VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.**

*A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Acórdão nº 3201-011.533, de 28/02/204, Relator Hécio Lafetá Reis)*

**Assim as glosas o tópico devem ser mantidas.**

#### **IV – DISPOSITIVO**

Nesse sentido, voto por rejeitar a preliminar de diligência e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos referentes a: (i) Despesas com Fretes sobre aquisição de Calcário e Fertilizantes;(ii) Aquisições dos “insumos dos Insumos” Fertilizantes.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Sergio Martinez Piccini**