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

Processo nº	16707.002127/2005-69
Recurso nº	000.001 Voluntário
Acórdão nº	**3301-000.954 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	02/06/2011
Matéria	Ressarcimento Cofins e PIS
Recorrente	POTIGUAR ALIMENTOS DO MAR LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep

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

Ementa: COFINS/PIS NÃO CUMULATIVOS. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. GLOSAS.

São devidas as glosas de créditos de Cofins/PIS não cumulativos, quando a interessada deixar de observar as normas que reguem a matéria.

PROVAS DAS ALEGAÇÕES.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.

INSUMO. ALCANCE DO TERMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

COFINS/PIS NÃO CUMULATIVOS. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

No caso das contribuições não cumulativas é inaplicável a atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes de aproveitamento de crédito, por expressa vedação legal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito da contribuinte ao creditamento da contribuição não cumulativa, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Morais e Rodrigo da Costa Pôssas quanto ao item III) cloro, material de limpeza e higienização de instalações e medicamentos, por não reconhecer o direito ao crédito. Os conselheiros Fábio Luiz Nogueira e Maria Teresa Martínez López votaram pelas conclusões.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

MAURICIO TAVEIRA E SILVA Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Adão Vitorino de Morais, Antônio Lisboa Cardoso, Fábio Luiz Nogueira e Maria Teresa Martínez López.

Relatório

POTIGUAR ALIMENTOS DO MAR LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 171/177, contra o acórdão nº 11-29.362, de 30/03/2010, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE, fls. 152/166, relativo à Pedido de Ressarcimento de crédito de Cofins e PIS não cumulativo, referente ao 4º trimestre de 2004, protocolizado em 08/07/2005, conforme relatado pela instância *a quo*, nos seguintes termos:

> *Trata o presente processo de Pedidos de Ressarcimento de Créditos da Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e do PIS/PASEP (Contribuição para o Programa de Integração Social), períodos de apuração de outubro a dezembro de 2004, decorrentes de operações no mercado externo (§ 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002), no valor total de R$ 223.692,05 e 48.564,72, respectivamente, apresentados pela contribuinte em formulário em papel (fls. 01-02), conforme o art. 76 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2004.*
>
> *2.O Delegado da Receita Federal do Brasil de Natal (RN) no Despacho Decisório (fl. 119) deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento pleiteado:*
>
> *"Na forma do Parecer retro, que aprovo, DEFIRO PARCIALMENTE os pedidos de ressarcimento objeto dos processos citados abaixo, de forma a reconhecer o direito creditório nos valores discriminados na tabela a seguir".*

3.O indigitado Despacho Decisório tem respaldo no Parecer de fls. 92-118 da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal/RN, que cuidou da análise de 08 (oito) Pedidos de Ressarcimento apresentados pela requerente, vinculados ao crédito das contribuições PIS e Cofins (não-cumulativa exportação). Por economia processual, os documentos utilizados pela unidade de origem (resposta/esclarecimentos à intimações e notas fiscais) estão acostados apenas a um dos processos (16707.002131/2005-27).

4.A Seção de Análise e Orientação Tributária (SAORT) da DRF/Natal, encarregada da apreciação dos pedidos de ressarcimento, encaminhou os autos para a Seção de Fiscalização (SAFIS) para a realização de diligência, visando apurar a correção dos valores dos quais a empresa visa ser ressarcida, tendo sido elaborado, como resultado, o Relatório Fiscal de fls. 71-90, que constatou, em síntese, que:

4.1. a aferição do direito ao crédito reclamado pela empresa foi iniciada com a análise preliminar sobre a composição de sua receita no intento de distinguir as receitas decorrentes do mercado interno, das que são resultados das vendas para o exterior, visando apurar a base de cálculo para as contribuições mencionadas e seu valor devido antes das compensações, com base nas disposições normativas e na escrituração da empresa;

4.2. observou a autoridade diligenciante que a empresa fiscalizada informou, mediante DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais) relativo aos 4 trimestres de 2003 e 2004, ter auferido receita decorrente, quase que exclusivamente, da exportação de seus produtos para o exterior;

4.3. verificou que a empresa fiscalizada não apurou as contribuições devidas sobre as receitas decorrentes do beneficiamento de produtos para terceiros, conforme notas fiscais (fls. 153-159 e 175-192 do processo nº 16707.002131/2005-27), pois a empresa beneficiou, em 2003 e 2004, camarões para as empresas Potiporã Aquacultura Ltda, CNPJ nº 04.899.037/0001-54 (fls. 153-159 do processo nº 16707.002131/2005-27) e Aquática Maricultura do Brasil Ltda, CNPJ 00.668.697/0001-72 (fls. 175-192 do processo nº 16707.002131/2005-27), as quais não são empresas comerciais exportadoras, uma vez que não atendem a pelo menos um dos requisitos previstos no Decreto-Lei nº 1.248, de 1972;

4.4. ainda no que se refere às operações de beneficiamento, aduz que as notas fiscais citadas não contêm informação alguma de que as mercadorias se destinam à exportação, não havendo indicação de que tenham sido encaminhadas com fim específico de exportação;

4.5. a fiscalização aponta que as receitas auferidas pelo beneficiamento de camarão, nos termos das notas fiscais apresentadas, são sujeitas à incidência das contribuições, já que se enquadram nas condições determinadas pelos artigos 5º da Lei nº 10.637, de 2002 e 6º da Lei nº 10.833, de 2003;

4.6. observou que, do total das receitas auferidas, a empresa excluiu da incidência das contribuições Cofins e PIS/PASEP aquelas declaradas como receita de exportação e receita de serviços, oferecendo à tributação somente aquelas decorrentes de operação no mercado interno, porém parte da exclusão informada pela empresa é indevida, já que as receitas resultantes de beneficiamento de produto no mercado interno são, conforme demonstrado, sujeitas à incidência da contribuição.

4.7. a autoridade diligenciante elaborou demonstrativo (Tabela 2 às fls. 75-76), para discriminar o valor da receita total, a exclusão efetuada pela empresa, a glosa das exclusões pelos fundamentos indicados e a base de cálculo das contribuições resultantes de procedimento fiscal, demonstrando que os valores apurados nos termos antecedentes implicam valores das contribuições PIS/PASEP e da Cofins superiores aos declarados pela fiscalizada, nas respectivas DACON ou DCTF, conforme demonstrativo (Tabela 3, às fls. 76-77);

4.8. relativamente à apuração e ao desconto dos créditos, aduz que a empresa intimada atua no segmento de criação, beneficiamento e comercialização de camarão, tendo apresentado os demonstrativos de fls. 83-140 do processo nº 16707.002131/2005-27, que contêm a discriminação das entradas de bens e insumos que resultaram nas bases de cálculo, ficando evidente que a parcela mais expressiva dos ingressos que serviram à composição das bases de cálculo informadas pela empresa são decorrentes de aquisição de camarão, aquisição de pós-larvas e de ração, além do material de embalagem;

4.9. ressalta a autoridade diligenciante que, nos demonstrativos citados (fls. 83-140 do processo nº 16707.002131/2005-27), na coluna "Fornecedor", os registros indicam operações de remessa de camarão entre unidades da própria empresa fiscalizada ("Potiguar - própria"), normalmente da unidade onde os alimentos são criados para a unidade em que são beneficiados, considerando que tais operações não se referem à aquisição de bem, produto ou insumo, mas tão-somente de remessa entre estabelecimentos da mesma empresa, não gerando qualquer direito a crédito de contribuições, já que esse tipo de operação não se enquadra no art. 3º, I e II das Leis de regência da apuração não – cumulativa das contribuições em comento;

4.10. em relação à aquisição de camarão fresco de pessoas físicas, consignou que a MP nº 107 de 10/02/2003, convertida na Lei nº 10.684, de 2003, incluindo os parágrafos 10 e 11 no artigo 3º da norma instituidora do PIS não-cumulativo, criou o chamado crédito presumido do PIS pela aquisição de bens de pessoa física e para a Cofins, nos termos do art. 3º, §§ 5º e 6º da Lei nº 10.833, de 2003, e que este benefício fiscal perdurou até agosto de 2004, quando então o crédito presumido em tela apurado pelas empresas não pode mais ser objeto de ressarcimento ou compensação com tributos diversos,

prestando-se somente a descontar o débito respectivo da própria contribuição e elaborou demonstrativo indicando os valores apurados de crédito presumido entre os anos de 2003 a 2004 (Tabela 5 à fl. 81);

4.11. verificou que a diligenciada informou em seus livros contábeis operações de aquisição (compra) de camarão fornecidos pela empresa Tecnarão Tecnologia de Camarão Ltda, CNPJ nº 32.860.256/0001-65, em 2003 e 2004, e que nas notas fiscais de saídas (fls. 193-300 do processo nº 16707.002131/2005-27) apresentadas pela empresa Tecnarão Tecnologia de Camarão Ltda, em decorrência de Termo de Diligência (fls. 147-149 do processo nº 16707.002131/2005-27), o camarão saía da empresa fornecedora acompanhado por nota fiscal de remessa para exportação, o que traz como consequência a não sujeição aos efeitos tributários das contribuições do PIS/PASEP e da Cofins para estas operações;

4.12. apontou que, como a empresa fornecedora Tecnarão Tecnologia de Camarão Ltda não apurou as contribuições relativas às saídas escrituradas como "remessas para exportação", não há, por conseguinte, crédito a ser contabilizado pela empresa diligenciada que simplesmente recebeu a remessa de camarões;

4.13. registrou que a empresa diligenciada pleiteou créditos relativos à aquisição de produtos que considera intermediários em seu processo de industrialização. Intimada a informar a aplicação, utilização, destinação ou emprego dos referidos produtos intermediários (fls. 141-142 do processo nº 16707.002131/2005-27), tendo a empresa apresentado o documento contendo as informações solicitadas (fls. 160-161 do processo nº 16707.002131/2005-27);

4.14. citou a legislação de regência acerca do conceito, para fins tributários, de insumo (bens que sofram alterações, desgaste, dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado), relacionando os itens[1] que não são aptos para gerarem créditos de PIS/PASEP e Cofins por não atenderem aos requisitos normativos;

4.15. apontou o mesmo raciocínio relativamente aos produtos intermediários, destacando que as embalagens de apresentação dão direito ao crédito das contribuições, ao passo que as embalagens de transporte[2] foram desconsideradas e excluídas da base de cálculo utilizada para fins de apuração do crédito das contribuições PIS/PASEP e Cofins da empresa;

[1] Amônia, bandeja para ração, calcário, cloro, comedouro para ração, corda, fertilizante, gás comprimido, gás freon, hipoclorito, monoblocos, oxigênio, placa isopor, rede malha, silicato, tarrafa e uréia.
[2] Bandejas plásticas, blocos de isopor, calha de isopor, caixas de papelão da Ind. Klabin S/A e Rigesa do Nordeste S/A, utilizadas para acondicionar outras cixas, embalagem térmica, etiquetas, fita adesiva, fita para arquear, fita plástica, fivela plástica, lacre, sacos plásticos, tela de malha e telas.

4.16. discorre sobre o aproveitamento dos créditos e elabora demonstrativos para apurar, mês a mês, o valor do PIS/PASEP e da Cofins devidos, crédito básico e crédito presumido e o resultado do ressarcimento, frisando que a partir de agosto de 2004, não há mais previsão legal[3] para o ressarcimento de crédito presumido apurado, prestando somente para descontar o débito respectivo da própria contribuição.

5.Corroborando tais entendimentos, o Parecer (fls. 92-118) que respaldou o Despacho Decisório em evidência, discorre sobre todos os elementos já abordados, elaborando tabelas (fl. 98), cujos valores foram extraídos das declarações que a própria contribuinte apresentou, bem como dos extratos fornecidos por sistemas de dados da Receita Federal, assinalando que, da planilha apresentada pela empresa, faz-se mister expurgar compras que teriam gerado o direito ao crédito das contribuições, expostas a seguir:

5.1. o primeiro caso diz respeito às aquisições cujo fornecedor é a própria empresa Potiguar Alimentos do Mar Ltda;

5.2. o segundo caso diz respeito às aquisições de camarão da empresa Tecnarão Tecnologia de Camarão Ltda, CNPJ nº 32.860.256/0001-65;

5.3. o terceiro caso se refere a aquisições de produtos que a Potiguar considerou como intermediários na produção de seus produtos.;

5.4. o quarto caso diz respeito aos materiais de embalagem que, da mesma forma, para gerar direito ao crédito, devem sofrer alterações em função da ação direta sobre o produto;

5.5. o quinto caso é sobre o crédito presumido da aquisição de camarão fresco de pessoas físicas.

6.Ao final, efetuados e demonstrados os cálculos, no presente processo a autoridade fiscal, ratificada pelo parecer em tela, aferiu o valor de R$ 144.196,15 e R$ 31.305,75, reconhecendo parcialmente o Ressarcimento de Créditos da Cofins e do PIS/PASEP, respectivamente.

7.Cientificada de tal decisão em 07/08/2005, a contribuinte, por intermédio de seu procurador, instrumento procuratório anexo (fl. 137), apresentou em 05/09/2005 Manifestação de Inconformidade de fls. 130-136, contestando a parte do despacho decisório citado que lhe foi desfavorável, sob os seguintes argumentos:

7.1. que o referido Despacho entendeu que apenas os insumos efetivamente utilizados no processo produtivo compõem o produto final (produção e fabricação) e que fazem jus ao incentivo ora pleiteado, desclassificou a etapa da produção do

[3] Revogação dos §§ 10 e 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e §§ 5º e 6º da Lei nº 10.833, de 2003, pelo art. 16 da Lei nº 10.925, de 2004.

camarão em cativeiro, glosando todos os insumos utilizados neste processo, inclusive o produto dele resultante, o camarão despescado;

7.2. argumenta que o despacho decisório em comento exclui do cômputo do incentivo fiscal a própria mercadoria exportada, o camarão produzido em cativeiro, pois nenhum dos insumos e bens utilizados no processo produtivo foi admitido como base de cálculo do crédito ora pleiteado;

7.3. aduz que tal proceder não merece homologação porque inegavelmente o camarão exportado é fruto de um processo de industrialização, pois se trata de uma mercadoria produzida na forma e nas condições exigidas pelo mercado alienígena e jamais seria encontrada e extraída do local de captura e despesca sem a ação humana;

7.4. reivindica o direito ao ressarcimento do PIS e Cofins incidentes sobre todos os bens utilizados neste processo de criação, engorda, captura e despesca;

7.5. na forma da respeitável decisão, aponta que o que restou como produto de exportação foi apenas "a embalagem de apresentação", como se não houvesse incidência de tributos durante as fases mencionadas, inclusive deixando de ser considerada a embalagem "de transporte", para produto "in natura", cujas condições especiais são exigidas;

7.6. assevera que a decisão recorrida merece urgente reforma, pois o benefício fiscal em questão é voltado à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Os insumos utilizados pelo produtor exportador de camarão, nas diversas etapas, são onerados pela incidência das contribuições PIS e Cofins, fato que justifica o ressarcimento;

7.7. afirma que a larva e o pós-larva transformam-se na mercadoria exportada, por força do processo produtivo desenvolvido pela recorrente. Não se podendo dizer, como pretende o fisco, que tais produtos não integram o produto final (camarão exportado), pois, mais que qualquer outro insumo, resta evidente esta integração. Não se podendo negar a existência de um processo produtivo, onde a ração integra este processo para fins de alcançar o objetivo final;

7.8. alega indevida apuração de débito com apuração de crédito e que o Despacho Decisório em tela não se constitui Notificação de Lançamento ou Auto de Infração, razão pela qual a informação fiscal não possui força vinculante e obrigacional, por isso não é justo que ocorra a exigibilidade do tributo;

7.9. aponta a inexistência do competente Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), capaz de permitir e justificar o lançamento de ofício e igualmente inexiste débito confessado em DCTF;

7.10. espera pelo provimento integral do presente recurso para confirmar em favor da recorrente o direito a integralidade do ressarcimento do crédito fiscal à exportação, incluindo no cálculo do referido recurso todos os insumos utilizados no processo produtivo, inclusive embalagem para acondicionamento especial de transporte e manutenção das características "in natura" do camarão exportado, bem como todo o crédito reduzido em razão da indevida dedução com débito de PIS/Cofins não confessados e não lançados de ofício, fazendo incidir sobre o montante a taxa Selic, além do reconhecimento da admissibilidade e da homologação de todas as Dcomps, retificadoras ou não.

8.A unidade de origem encaminhou a Comunicação de nº 01/2009, fl. 122, para noticiar à requerente a constatação de débitos administrados pela RFB em aberto e/ou inscritos em Dívida da União e, com fundamento nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e informar que do valor do crédito reconhecido serão compensados de ofício os débitos citados.

9. À fl. 126 consta a resposta da empresa requerente, dirigida ao Delegado da Receita Federal em Natal (RN), manifestando sua discordância quanto à compensação de ofício.

A DRJ indeferiu a solicitação cujo acórdão restou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/10/2004 a 31/12/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, para fim de se creditar da contribuição PIS, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.

INSUMOS. CONCEITO. Entende-se como insumos a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. A pessoa jurídica somente poderá pleitear o ressarcimento dos créditos do PIS/PASEP, quando não puder deduzi-lo do valor da contribuição a recolher ou não puder compensá-lo com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 30/10/2004 a 31/12/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, para fim de se creditar da contribuição da Cofins, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.

INSUMOS. CONCEITO. Entende-se como insumos a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. A pessoa jurídica somente poderá pleitear o ressarcimento dos créditos da Cofins, quando não puder deduzi-lo do valor da contribuição a recolher ou não puder compensá-lo com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Tempestivamente, em 24/06/2010, a contribuinte protocolizou recurso voluntário de fls. 171/177, apresentando os seguintes argumentos de defesa: a) foram glosados, indevidamente, os créditos relativos aos insumos da atividade primária do cultivo de camarão, por não se caracterizar como industrialização. Desse modo foram desconsiderados a larva, pós-larva, rações e alimentos diversos para o camarão, tais como: camaronina, farelo, artemia, cal, calcário, fertilizantes, adubos químicos etc; b) foram desconsiderados, ainda, insumos que não se enquadrariam como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, tais como: I) gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais, ou seja, oxigênio, acetileno, argônio, amônia etc.; II) telas e cercas de proteção, tarrafas, redes arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas e tábuas, etc.; III) cloro, material de limpeza e higienização de instalações, medicamentos; IV) combustíveis, óleo diesel e lubrificantes; V) caixas de isopor para transporte de pescado, utilizadas para levar o camarão dos tanques onde são criados pelos produtores até a sede da empresa para processamento e embalagem; c) há que ser levado em consideração o aspecto econômico na determinação de insumo, devendo abranger todos os fatores utilizados no processo de produção. Somente de modo subsidiário deve ser considerada a legislação do IPI; d) por meio do procedimento de industrialização, a larva e a pós-larva, além da ração e de outros insumos transformam-se na mercadoria exportada, o camarão, dentro das características exigidas pelo mercado internacional. Destarte,

não há como descaracterizar tais elementos da condição de insumos; e) pela carência de notificação e auto de infração, o crédito tributário que indevidamente foi deduzido do montante do incentivo fiscal da recorrente deve ser considerado nulo, restabelecendo desta feita a integralidade do benefício fiscal; f) os créditos incentivados devem ser corrigidos pela taxa Selic, sobretudo se resistidos pelo fisco. No presente processo, a repetição do indébito decorre de ressarcimento das contribuições suportadas nas operações anteriores à exportação, de forma direta e indireta.

Por fim, registra seu pedido nos seguintes termos:

V- DO PEDIDO

34. Isto posto, espera pelo provimento integral do presente recurso para:

a) reconhecer o direito ao ressarcimento do crédito fiscal à exportação de que trata o §2º, do art. 5º, da Lei nº 10.637/02 e §2º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, incluindo no cálculo do referido benefício todos os insumos utilizados no processo de criação e no processamento do camarão exportado (item "03"), desconstituindo, assim, todas as glosas e deduções indevidamente efetivadas, fazendo incidir a SELIC)

b) declarar a nulidade do crédito tributário exigido e liquidados/compensado com os créditos incentivados de que trata o § 2º, do art. 5º, da Lei nº 10.637/02 e § 2º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, sem auto de infração ou notificação de lançamento, como exige o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, restabelecendo, desta feita, o total do crédito incentivado indevidamente suprimido pela dedução dos malsinados "débitos".

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MAURICIO TAVEIRA E SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual, dele se conhece.

A contribuinte rechaça as glosas efetuadas em seu pedido de ressarcimento de Cofins e PIS, no montante de R$223.692,05 e R$48.564,72 (fls. 01/02), pela DRF de origem que reconheceu parcialmente o direito creditório de R$144.196,15 e R$31.305,75, respectivamente, referentes ao 4º trimestre de 2004. Nesse passo, a interessada se insurge contra: I) glosas de créditos relativos aos insumos da atividade primária do cultivo de camarão; II) desconsideração de insumos que não se enquadrariam como matéria prima, produto

intermediário e material de embalagem; III) ausência de lançamento relacionado ao crédito deduzido do débito apurado; IV) correção dos créditos pela taxa Selic.

Conforme relatado, o Despacho Decisório de fls. 92/119 teve supedâneo no Relatório Fiscal de fls. 71/90, que trata dos oito Pedidos de Ressarcimento apresentados pela requerente em 08/07/2005. Assim, por economia processual, a DRF juntou os documentos que respaldam o referido Relatório, apenas ao processo nº 16707.002131/2005-27.

Feitas essas considerações, passa-se à análise das alegações apresentadas.

Dentre os argumentos apresentados pela contribuinte há a alegação de que, pela carência de notificação de lançamento ou auto de infração, o crédito tributário, que foi indevidamente deduzido do montante do incentivo fiscal da recorrente, deve ser considerado nulo, restabelecendo desta feita a integralidade do benefício fiscal. Não assiste razão à recorrente, conforme se demonstrará.

De se registrar que o presente processo trata de ressarcimento de contribuição não cumulativa o que não se confunde com auto de infração. As glosas decorreram da verificação, pela fiscalização, da existência e regularidade dos créditos apontados pela interessada. Nesse passo, o fisco analisa a pertinência dos procedimentos levados a efeito e, acaso verifique receita não oferecida à tributação, procede à dedução dos créditos existentes. Contudo, acaso o débito fosse superior ao crédito, nesta hipótese o agente fiscal efetuaria o lançamento da diferença, acrescido de multa de ofício. Portanto, no presente caso, tendo em vista que a interessada possuía créditos em montante superior à contribuição devida, corretamente procedeu o fisco ao glosar os créditos decorrentes do PIS/Cofins não cumulativos, vez que, em tese, não teriam sido observadas as normas que regem a matéria.

Ressalte-se que tal procedimento encontra-se devidamente respaldado nos arts. 66 da Lei nº 10637/02 e art. 92, da Lei nº 10.833/03 que autorizaram à Receita Federal a editar as normas necessárias à aplicação do disposto nestas leis. Assim, fora editada a IN SRF nº 600/05 que em seu art. 24 dispõe que a autoridade competente para decidir sobre o ressarcimento de créditos das contribuições não cumulativas deve verificar a exatidão das informações prestadas.

Por fim, consoante o art. 5º, § 1º, I, c/c § 2º da Lei nº 10.637/02 e art. 6º, § 1º, I, c/c § 2º da Lei nº 10.833/03, o ressarcimento somente ocorrerá na impossibilidade de o crédito ser deduzido de contribuição a recolher.

Logo, não há reparos a fazer ao procedimento levado a efeito pelo fisco, bem assim, em relação à decisão recorrida, quanto a esta matéria.

A interessada, que atua no segmento de criação, beneficiamento e comercialização de camarão, aduz que foram glosados, indevidamente, os créditos relativos aos insumos da atividade primária do cultivo de camarão, por não se caracterizar como industrialização. Assim, foram desconsiderados a larva, pós-larva, rações e alimentos diversos para o camarão, tais como: camaronina, farelo, artemia, cal, calcário, fertilizantes, adubos químicos etc.

Cumpre destacar que a decisão recorrida, por vezes menciona que a recorrente não apresentou nenhum elemento de prova que pudesse infirmar determinados itens da constatação fiscal em exame, limitando-se a aduzir alegações genéricas. Nessa toada, em relação à larva, pós-larva, ração e insumos utilizados na alimentação do camarão (artêmia salina e farelo de trigo), a decisão recorrida registra a inexistência de valores glosados relacionados aos itens consumidos como ração pelo camarão, vez que a fiscalização entendeu que estes itens integram o processo de produção ou perdem suas características em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

De fato, compulsando-se os autos, verifica-se que às fls. 141/142, (processo nº 16707.002131/2005-27), a contribuinte foi intimada a informar a aplicação, utilização, destinação ou emprego, no processo produtivo da empresa, dos itens: amônia, artêmia salina, bloco isopor, caixa isopor, calcário, calha de isopor, camarão fresco, cloro, corda, cx. papelão p/camarão, emb. térmica, etiquetas, farelo de trigo, fita adesiva, fita p/ arquear, fita plástica, fivela plástica, gás comprimido, hipoclorito, lacre, metabissulfito, oxigênio, pós-larvas, ração, rede malha, sacos plásticos, silicato, tela malha, telas e ureia.

À fl. 160 (processo nº 16707.002131/2005-27), tem-se a resposta da contribuinte na qual se observa que a fiscalização deixou de glosar os seguintes insumos: artêmia salina, camarão fresco, etiquetas, farelo de trigo, metabissulfito, pós-larvas e ração.

Ademais, além de não haver evidência nos autos de glosas referentes aos insumos precitados, de outra banda a contribuinte, novamente, apenas alega ter havido tais glosas, sem, contudo, explicitar com precisão, quais valores teriam sido desconsiderados, trazendo aos autos planilhas e documentos de modo a respaldar suas alegações. De se ressaltar que não há autorização na norma para que o autuado faça alegações imprecisas e genéricas.

Quanto aos demais insumos, por não sofrerem desgaste, dano ou perdas de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto camarão, foram objeto de glosa. Contra essas glosas, a contribuinte se insurge alegando deva ser levado em consideração o aspecto econômico na determinação de insumo, devendo abranger todos os fatores utilizados no processo de produção. Somente de modo subsidiário deve ser considerada a legislação do IPI.

O tema em questão enseja as maiores polêmicas acerca do PIS e Cofins não cumulativos em decorrência do termo "insumo" utilizado pelo legislador, sem a devida definição de sua amplitude, ou seja, se o insumo a ser considerado deva ser somente o "direto" ou se o termo deve abarcar, também, os insumos "indiretos".

Nesse contexto, torna-se necessária uma maior reflexão sobre o tema. Os arts 3º, inciso II das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, dispõem sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como "insumo" na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Visando normatizar o termo "insumo" a Receita Federal editou as Instruções Normativas, IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º para a Cofins. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo "insumos" utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o

dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensejar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.

Nesse sentido, na doutrina preconizada por Fábio Pallaretti Calcini[4], a não cumulatividade vinculada ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS) não se presta a fundamentar a não cumulatividade do PIS e da Cofins, cujo pressuposto é a receita, ensejando, assim, uma maior amplitude para a obtenção dos créditos. A falta de pertinência se evidencia em se tratando de prestador de serviços.

As restrições legalmente impostas cingem-se ao art. 3º, § 2º, incisos I e II, das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, que tratam de vedação de crédito decorrente de mão de obra paga a pessoa física e aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Releva observar, em conformidade com o art. 3º, § 3º, incisos I e II, dos mesmos diplomas legais, a necessidade de que, tanto os bens e serviços adquiridos, como também os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, tenham como destino pessoa jurídica domiciliada no País.

Desse modo, proclama o referido autor; vez que as restrições, com caráter de excepcionalidade, estão expressamente consignadas em lei, os demais dispositivos normativos não poderiam ser elaborados de forma restritiva.

Conforme assevera Natanael Martins[5], "levando em consideração o fato de que no caso das contribuições para o PIS e para a Cofins pelo regime não cumulativo a materialidade é a receita e não somente a atividade fabril, mercantil ou de serviços, constata que há a eleição de 'outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil'[48], razão pela qual constata que, diante deste contexto, a noção de insumo 'erigido pela nova sistemática do PIS e da Cofins não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços'[49]."

Nessa linha registra Pallaretti Calcini[6] que as limitações à utilização do crédito são exaustivamente descritas nas duas leis, não comportando acréscimos. Assim, sustenta que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios relizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribuam para o pleno exercício de sua

[4] PIS e Cofins. Algumas Ponderações acerca da não Cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 176 maio-2010, São Paulo, Dialética, p. 41-64
[5] Apud Fábio Pallaretti Calcini. Op. Cit., p. 55
[6] Op. Cit., p. 56-60

atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Logo, os parâmetros trazidos pela Receita Federal seriam claramente restritivos, não se coaduando com o disposto nas Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03.

No âmbito do CARF as decisões têm caminhado no sentido de se flexibilizar o entendimento acerca do que deva ser considerado como insumo. Nesse contexto, relevantes as considerações do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no voto condutor, na CSRF, do acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010, processo nº 11065.101271/2006-47, conforme se observa de sua transcrição:

> *A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.*
>
> *A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST n° 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições . Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo n° 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:*
>
> *Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*
>
> *Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*
>
> *Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que ai incluiu 'serviços', de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.*
>
> *Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados*

no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Vejamos o dispositivo citado:

[...]

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no pais, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional..

Mais recentemente fora prolatado o acórdão nº 3202-00.226, em 08/12/2010, processo nº 11020.001952/2006-22, de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior que, após fazer diversas referências e citações doutrinárias, além de colacionar decisões administrativas, todas no sentido de que o conceito de "insumo" deve ser entendido em sentido menos restritivo do que o preconizado pelas normas editadas pelo Fisco Federal, arremata:

É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n° 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação de lPl).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da

essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude doa argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

Em relação ao tema, o referido acórdão restou assim ementado:

[...]

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulativìdade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Feitas estas colocações, passo a expressar meu posicionamento acerca da matéria.

Conforme dito anteriormente, o cerne da questão reside no significado e abrangência do termo "insumo" consignado nos arts 3º, inciso II das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, cuja semelhante redação assim dispõem:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

*II - bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)* (destaquei)

Em que pese a judiciosa motivação apresentada pelo conselheiro relator em seu brilhante voto condutor do aresto precitado, ouso discordar de sua conclusão assinalada na ementa, como segue: "O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulativìdade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ..."

Trava-se aqui, a mesma discussão do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, ou seja, se o insumo deve ser compreendido em seu sentido *lato*, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima e produto intermediário, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final, ou não.

O art. 290 do RIR/99 mencionado no acórdão referencia o método de custeio por absorção o qual apropria todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. Assim, o custo de produção dos bens ou serviços deverá compreender o custo de aquisição das matérias-primas e secundárias, o custo de mão de obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção.

Já o art. 299, também do RIR/99, trata das despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real como sendo as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.

Suas matrizes legais são:

Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 13, §§ 1º e 2º (art. 290 do RIR/99), que assim dispõe:

> *Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.*
>
> *§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:*
>
> *a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;*
>
> *b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*
>
> *c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*
>
> *d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*
>
> *e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

> *§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.*

Por outro lado, o art. 299 do RIR/99 tem como matriz legal o art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, com o seguinte teor:

> *Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.*
>
> *§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*
>
> *§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa*

Tendo em vista a extensa redação levada a efeito no caso do Imposto de Renda, não posso compreender que o simples termo "insumo" utilizado na norma tenha a mesma amplitude do citado imposto. Acaso o legislador pretendesse tal alcance do referido termo teria aberto mão deste vocábulo, "insumo", assentando que os créditos seriam calculados em relação a "todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa ou à obtenção de receita". Dispondo desse modo o legislador, sequer, precisaria fazer constar "inclusive combustíveis e lubrificantes".

Creio que o termo "insumo" foi precisamente colocado para expressar um significado mais abrangente do que MP, PI e ME, utilizados pelo IPI, porém, não com o mesmo alcance do IRPJ que possibilita a dedutibilidade dos custos e das despesas necessárias à atividade da empresa. Precisar onde se situar nesta escala é o cerne da questão.

De se registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo. Como exemplo tem-se que, em relação ao citado acórdão, o qual tratou de créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:

> *17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado.* (grifei)

Em conclusão a Solução registra:

> *18.Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

Destarte, entendo que o termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

Feitos todos esses comentários, passemos à análise dos insumos, objeto do presente caso. Conforme relatado, foram desconsiderados os créditos decorrentes de insumos que não se enquadrariam como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, tais como: I) gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais, ou seja, oxigênio, acetileno, argônio, amônia etc.; II) telas e cercas de proteção, tarrafas, redes arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas e tábuas, etc.; III) cloro, material de limpeza e higienização de instalações, medicamentos; IV) combustíveis, óleo diesel e lubrificantes; V) caixas de isopor para transporte de pescado, utilizadas para levar o camarão dos tanques onde são criados pelos produtores até a sede da empresa para processamento e embalagem.

Às fls. 160/161 do processo nº 16707.002131/2005-27, em resposta à intimação de fls. 141/142, a contribuinte informa o modo de utilização dos itens precitados.

Nessa toada, assim como a mencionada Solução de Divergência decidiu no sentido de que geram direito a créditos as partes e peças de reposições, utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, que são, em verdade, insumos para as máquinas, com mais razão os insumos acima devem ser considerados no cálculo dos créditos das contribuições, vez que caracterizam-se como elementos diretamente responsáveis pela produção dos produtos destinados à venda.

Por fim, a interessada alega que os créditos incentivados devem ser corrigidos pela taxa Selic, sobretudo se resistidos pelo fisco. Menciona que no presente processo, a repetição do indébito decorre de ressarcimento das contribuições suportadas nas operações anteriores à exportação, de forma direta e indireta. Ainda que pudesse gerar alguma controvérsia a alegação aduzida pela recorrente, há que se registrar que, no caso das contribuições não cumulativas existe expressa vedação legal à atualização monetária ou

incidência de juros sobre os valores decorrentes de aproveitamento de crédito, consoante os arts. 13 e 15 da Lei 10.833/03, que assim dispõem:

> *Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*
>
> *[...]*
>
> *Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *[...]*
>
> *VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)* (grifei)

Portanto, inadmissível a correção de créditos pela taxa Selic.

Isto posto, voto no sentido de **dar parcial provimento** ao recurso voluntário para reconhecer o direito da contribuinte ao creditamento da Cofins e do PIS decorrente de: I) gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais, ou seja, oxigênio, acetileno, argônio e amônia; II) telas e cercas de proteção, tarrafas, redes arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas e tábuas; III) cloro, material de limpeza e higienização de instalações, medicamentos; IV) combustíveis, óleo diesel e lubrificantes; V) caixas de isopor para transporte de pescado, utilizadas para levar o camarão dos tanques onde são criados pelos produtores até a sede da empresa para processamento e embalagem. No mais, mantenho a decisão recorrida.

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

MAURICIO TAVEIRA E SILVA