



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16707.002129/2005-58
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9303-006.834 – 3ª Turma**
Sessão de 17 de maio de 2018
Matéria 63.697.4349 - COFINS - CRÉDITO - CONCEITO DE INSUMO APLICÁVEL NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS
61.697.4349 - PIS - CRÉDITO - CONCEITO DE INSUMO APLICÁVEL NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado POTIGUAR ALIMENTOS DO MAR LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica. Somente são admitidos créditos sobre gastos relativos a elementos diretamente relacionados ao produto final e que não se classifiquem como ativo imobilizado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica. Somente são admitidos créditos sobre gastos relativos a elementos diretamente relacionados ao produto final e que não se classifiquem como ativo imobilizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecimento da glosa do crédito relativamente aos gastos com gás comprimido e oxigênio; telas, tarrafas e redes de malha, cordas; cloro e hipoclorito (utilizado com material de higienização dos viveiros); e caixas de isopor para acondicionar o camarão na câmara de congelamento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negam provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de pedidos de ressarcimento (e-fls. 02 e 04) de créditos de Cofins e PIS, oriundos da incidência não cumulativa na exportação, nos montantes de R\$ 305.910,81 e R\$ 66.414,85, respectivamente, relativos ao segundo trimestre do ano de 2004.

O despacho decisório de e-fl. 93 a 120, em 31/07/2009, reconheceu a existência de crédito de Cofins no montante de R\$ 232.890,02 e de PIS no valor de R\$ 48.445,24.

Basicamente, foram glosadas exclusões realizadas pela contribuinte de valores declarados em DACON, não sendo esses valores receitas decorrentes de comercialização para o mercado exterior, seja diretamente, seja por intermédio de empresa comercial exportadora. Com isso, houve valores de contribuição para a Cofins e para o PIS superiores aos declarados, seja nas DACON, seja nas DCTF.

Relativamente aos créditos decorrentes dos custos suportados, em face da sistemática da não cumulatividade, houve glosas por eles não atenderem ao critério de insumo da legislação de regência. Foram apontadas cinco causas para as glosas dos seguintes gastos com:

1. aquisições cujo fornecedor era a própria empresa contribuinte;
2. aquisições de camarão de empresa cuja documentação indicava serem as remessas para exportação, ou seja, sem incidência das contribuições;
3. aquisições de produtos considerados como insumo pela contribuinte, tais como 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 ureia;

4. materiais de embalagens não incorporadas ao produto (somente destinadas ao transporte de produto acabado, tais como: bandejas plásticas, bloco de isopor, calha de isopor, caixas de papelão - para acondicionar outras caixas -, embalagem térmica, etiquetas, fita adesiva, fita para arquear, fita plástica, fivela plástica, lacre, sacos plásticos, tela de malha e telas);

5. aquisição de camarão fresco de pessoas físicas, que gerou créditos tidos por presumidos e que foram sendo alterados pela legislação de regência (implicando glosa parcial em relação a essas mudanças).

Cientificada do despacho, em 11/08/2009 (e-fl. 129), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 130 a 136, em 09/09/2009, para que fosse confirmada a integralidade dos ressarcimentos pleiteados no presente processo. Já a 2ª Turma da DRJ/REC, no acórdão nº 11-29.252, prolatado em 22/03/2010, às e-fls. 153 a 168, considerou, por unanimidade, improcedente a manifestação de inconformidade.

Intimada do acórdão da DRJ em 07/06/2010 (e-fl. 172), a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 173 a 180, em 24/06/2010. Em apertado resumo, esgrime os seguintes argumentos:

a) houve glosa indevida, com base em aplicação de critérios da legislação do IPI, de insumos da fase primária do cultivo de camarões, bem como de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

b) igualmente, foi aplicado o mesmo

c) houve apuração de débitos tributários de contribuições sem lançamento de ofício, apenas com base em instrução normativa;

d) deveria ser reconhecida a incidência correção monetária, com base na taxa SELIC, sobre créditos incentivados, a partir de cada período de apuração, quando o Estado demora em reconhecer o direito do contribuinte.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 02/06/2011, resultando no acórdão nº 3401-000.956, às e-fls. 181 a 200, que tem as seguintes ementas:

*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 regem 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.

O acórdão teve o seguinte teor:

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 Moraes e Rodrigo da Costa Póssas 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.

O voto condutor afirmou que a caracterização de insumo não se daria nem com a estreiteza do critério adotado para o IPI, nem com a extensão do critério utilizado para fins de custos e despesas do IRPJ. Conclui por entender que há direito ao creditamento do PIS e da Cofins com relação aos gastos com os materiais diretamente responsáveis pela produção de produtos destinados à venda abaixo arrolados:

- 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; e
- 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.

Foram mantidos todos os demais aspectos da decisão recorrida.

Recurso especial de Fazenda

Intimada para ciência do acórdão nº 3401-000.956 em 01/09/2011 (e-fl. 204), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência em 27/09/2011, às e-fls. 206 a 225.

A Fazenda indica dois acórdãos paradigmas, de nº 203-12.488 e nº 204-00795, que divergem do recorrido pois elaboram entendimento de que, no contexto da não cumulatividade do PIS e da Cofins, o melhor critério para definição de insumos é aquele previsto na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Nisso divergindo do acórdão *a quo*, que faz interpretação mais extensiva, considerando insumos os elementos diretamente responsáveis pela produção dos bens destinados à venda.

O Procurador requereu que fosse conhecido e provido recurso especial, para reformar o acórdão recorrido na parte desfavorável à Fazenda Nacional..

O Presidente da 3ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 20/07/2015, no despacho de e-fls. 254 a 256, com base nos arts. 67 e 68 do do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, dando-lhe seguimento.

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte foi intimada (e-fl. 259) do acórdão nº 3401-000.956 e do despacho de admissibilidade de e-fls. 254 a 256, em 27/08/2015 (e-fl.. 262), e apresentou contrarrazões às e-fls. 264 a 267, em 10/09/2015.

A contribuinte nessa peça, volta a esgrimir argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade, visando a que não seja dado provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e dele conheço.

Delimitação da matéria em sede de recurso

Preliminarmente, cabe esclarecer que o acórdão recorrido não especifica, no texto de seu dispositivo, quais foram os insumos cujos direitos creditórios relativos ao PIS e à Cofins foram reconhecidos, apenas determina o provimento parcial ao Recurso Voluntário e remete sua explicitação ao voto do relator, nos seguintes termos:

... provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito da contribuinte ao creditamento da contribuição não cumulativa, nos termos do voto do relator.

(Grifos na transcrição.)

Assim, temos que, ao final do voto, o relator afirma o seguinte:

*...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.*

(Negritos do original, sublinhei.)

Repara-se que o voto condutor organizou os elementos com direito a crédito reconhecido em cinco categorias, cada uma delas com alguns itens referidos. Entendo, todavia, ser necessário analisar detidamente os itens sublinhados no parágrafo anteriormente transcrito. Isso porque, em cotejo aos autos, verifica-se que nenhum deles foi expressamente referido como material glosado neste processo, seja no Despacho Decisório às e-fls. 93 a 120, seja no Relatório Fiscal às e-fls. 72 a 91.

A verificação acima referida é passível de observação pela leitura dos excertos, a seguir reproduzidos, do relatório fiscal e do despacho decisório:

Relatório fiscal:

Como consequência da expressa disposição normativa, os "insumos" classificados nas planilhas de fls. 83 a 140 como 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 e com a aplicação apontada na tabela de fls. 160 e 161 não são aptos a gerar créditos de PIS e Cofins não cumulativos, já que não sofrem alteração decorrente da ação exercida diretamente sobre o camarão (produto final), tendo sido glosadas para efeito de apuração da base de cálculo dos referidos créditos os valores decorrentes das aquisições dos mencionados produtos. (e-fl. 85)

Despacho Decisório:

*81. O **terceiro caso** diz respeito a aquisições de produtos que a Potiguar considerou como intermediários na produção dos seus produtos como, por exemplo, 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 ureia. (e-fl. 103)*

Ora, isso restringe a discussão da possibilidade de créditos a esses elementos.

Cumpra esclarecer que o referido Despacho Decisório faz referência a tabelas constantes de outro processo, de número 16707.002131/2005-27. Ocorre que, mesmo buscando os elementos do processo nº 16707.002131/2005-27, no qual constam essas tabelas (e-fls. 85 a 140 daqueles autos), não se encontram gastos com os referidos materiais.

Pode-se notar que os materiais arrolados ao final do voto apenas guardam identidade com aqueles citados pela contribuinte no item 03 de sua Manifestação de Inconformidade, à e-fl. 131 e referidos, em parte, no recurso voluntário à e-fl. 176.

Assim, em face da ausência de glosa de créditos vinculados a tais bens, não se pode aceitar que seja solicitada sua utilização para composição dos créditos a serem ressarcidos em sede de recurso voluntário, ainda que a contribuinte tenha a eles se referido em sua manifestação de inconformidade, e até em seu recurso voluntário. Trata-se de matéria alheia ao litígio objeto do processo.

Daí se conclui que os elementos citados na categoria *IV*) do voto condutor do acórdão recorrido estão fora do litígio. De forma semelhante, os elementos citados nas categorias I) a III) do voto condutor do acórdão recorrido, estão parcialmente fora do litígio. É impossível reconhecer o direito a crédito de bens que sequer tiveram seu valor glosado pelo Fisco.

Dessa forma, penso que se deva apreciar o mérito relativo aos créditos restabelecidos na decisão *a quo*, para gastos com bens considerados insumos pelo sujeito passivo e glosados pela fiscalização. Tudo isso, em consonância com as informações prestadas pelo próprio sujeito passivo, em resposta à fiscalização na tabela de e-fl. 161 no processo nº 16707.002131/2005-27, que abaixo se transcreve:

A POTIGUAR ALIMENTOS DO MAR LTDA, Vêm por meio desta atender a solicitação feita pelo Sr. Mauricio Novaes Ferreira, Auditor Fiscal da SRF; Conforme solicitado, segue abaixo relação dos produtos e sua devida utilização no processo produtivo da nossa empresa.

Produto	Utilização
Amônia	gás para refrigeração industrial
Artemia Salina	ração para pós-larvas
Bloco de Isopor	veda a entrada de ar na câmara de congelamento do camarão
Caixa de Isopor	condicionar o camarão na câmara de congelamento
Calcário	para fertilização e correção do solo dos viveiros
Calha de Isopor	para isolamento dos tubos de refrigeração
Camarão Fresco	o camarão em fase adulta, que beneficiamos e vendemos
Cloro	para higienização dos viveiros e esterilização da água
Corda	suspender as bandejas de arraçoamento dos camarões nos viveiros
Cx. De Papelão para Camarão	condicionar o camarão na câmara de congelamento
Embalagem Térmica	condicionar o camarão na câmara de congelamento
Etiquetas	identificação da classificação do camarão nas caixinhas
Farelo de Trigo	energético para alimentação do camarão
Fita Adesiva	para lacrar os cartões
Fita para Arquear	para arquear os cartões
Fita Plástica	para arquear os cartões
Gás Comprimido	para oxigenação dos viveiros
Hipoclorito	para higienização dos viveiros e esterilização da água
Lacre	lacre de segurança do container e caminhões
Metabissulfito	para dar choque térmico no camarão e conservá-lo
Oxigênio	para oxigenação dos viveiros
Pós-Larvas	o camarão em fase de larva, cultivamos, beneficiamos e vendemos
Ração	ração para alimentação do camarão
Rede de Malha	para despesca dos viveiros
Sacos Plásticos	condicionar o camarão na câmara de congelamento
Silicato	para fertilização e correção do solo dos viveiros
Tela de Malha	para proteção dos viveiros
Telas	para proteção dos viveiros
Uréia	para fertilização e correção do solo dos viveiros

Logo, temos como gastos ainda abrangido no recurso sob apreciação, considerando as cinco categorias adotadas pelo voto condutor do acórdão recorrido, os seguintes elementos:

- I) gás comprimido e oxigênio, utilizados para oxigenação dos viveiros, e amônia, para refrigeração industrial;
- II) telas, tarrafas e redes de malha, cordas;
- III) cloro e hipoclorito (como material de higienização), salientando-se, a partir das tabelas de e-fls. 85 a 140 do processo nº 16707.002131/2005-27, que o cloro só consta como aquisição no ano de 2003;
- IV) ...;
- V) caixas de isopor para condicionar o camarão na câmara de congelamento.

Os demais produtos citados no voto do acórdão recorrido inexistem entre os pretensos insumos que teriam sido glosados, mesmo em trimestres distintos daquele aqui em apreço. Portanto, quanto a eles deixo de me manifestar.

Mérito

Esclareça-se que a matéria em litígio é a definição de critérios para identificação de insumos que gerem crédito da não cumulatividade do PIS e da Cofins. A utilização do critério do IPI para definição de insumos, defendida no recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, ou a pertinência do gasto ao processo de fabricação, utilizada no acórdão recorrido, consistem em fundamentos para decidir. Portanto, uma vez conhecido o recurso, cabe ao julgador aplicar o critério jurídico que entender aplicável ao deslinde da questão posta.

Tenho entendimento consoante com a legislação do PIS e da Cofins, ao ver os **insumos como bens e serviços** passíveis de geração de créditos **que devem estar diretamente vinculados ao bem vendido**. Diferente é o critério consoante a legislação do IRPJ, utilizado por aqueles que pretendem ver a geração de créditos por todos bens serviços necessários à produção, que, apesar de essenciais, somente de forma mediata levam à composição do produto.

Busco arrimo para esta inteligência nos critérios explanados na Solução de Divergência COSIT nº 7 de 23/08/2016¹, da qual se extrai:

24.No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

25.Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.

26.Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ) (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).

27.Com base nessa incontestada diferença de técnicas legislativas adotadas nas legislações dos tributos citados acima, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretenções do legislador.

¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=78047>

Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica.

28. Outro fato importante a ser considerado é que a legislação das contribuições, de um lado, estabelece como base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa o valor total das receitas auferidas no mês pelo sujeito passivo tomadas como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas, salvo exclusões legais (arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e arts. 1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003), e, de outro lado, de maneira oposta, a mesma legislação discrimina especificamente bens, serviços e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

29. Diante disso, resta claro que as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.

30. Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea “b”) para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista na Constituição Federal.

31. Ainda perquirindo os fundamentos da adoção de entendimento restritivo sobre os insumos que geram crédito na legislação das contribuições, cumpre analisar o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

32. Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens, quais sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

33. Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens

para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.

34.Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

35.Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção de bens e prestação de serviço ou à revenda de bens.

36.Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.

37.Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonasma, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

38.Ademais, a adoção desse conceito ampliativo de insumo geraria uma incoerência sistemática decorrente do fato de o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, se adotado esse conceito ampliativo de insumo, não parece existir qualquer fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a apuração desse crédito.

39.Já a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada nesta Solução de Divergência tem o condão de explicar o motivo da exclusão da atividade comercial do direito de creditamento em relação à aquisição de insumos feita pelos citados dispositivos. Eis que, considerando-se insumos apenas os bens e serviços diretamente relacionados à atividade de produção de bens e de prestação de serviços, no caso da revenda de bens esses insumos são exatamente os bens para revenda,

armazenagem e frete na operação de venda, a cuja aquisição a legislação conferiu expressamente direito de creditamento, no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos I e IX do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.

40. Destarte, deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.

(Grifos do original)

O tratamento acima justifica a posição abaixo transcrita:

*14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que **somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:***

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

(Negritei.)

Em resumo, entendo que, para reconhecimento do crédito, são necessárias as seguintes características (cumulativamente): (a) ser gasto necessário ao processo, (b) estar diretamente relacionado ao produto vendido e (c) não ser classificável como ativo imobilizado.

Com base nesses critérios passo a analisar a matéria em litígio:

Categoria I - Gás comprimido e oxigênio, utilizados para oxigenação dos viveiros e amônia, para refrigeração industrial.

O gás comprimido e o oxigênio caracterizam gastos referentes à fase agrícola da produção. Portanto, apesar de necessário, o gasto não apresenta vinculação direta ao produto final. Por esse motivo, deve ser restabelecida a glosa do crédito sobre esse valor.

A amônia, pela referência da tabela anteriormente transcrita, destina-se à refrigeração, necessária à atividade industrial e está diretamente relacionada com o produto final. Por esse motivo, não restabeleço a glosa do crédito sobre esse valor.

Categoria II - Telas, tarrafas e redes de malha e cordas.

Trata-se claramente de elementos reutilizáveis e, portanto, passíveis de classificação no ativo imobilizado. Além disso, são elementos relacionados à fase agrícola da produção. Por esses motivos, restabeleço a glosa do crédito sobre esse valor.

Categoria III - Cloro e hipoclorito, para higienização dos viveiros e esterilização da água.

Tanto o Cloro, quanto o hipoclorito caracterizam gastos referentes à fase agrícola da produção. Portanto, apesar de necessário, o gasto não apresenta vinculação direta ao produto final. Por esse motivo, deve ser restabelecida a glosa do crédito sobre esses valores, salientando-se, a partir das tabelas de e-fls. 85 a 140 do processo nº 16707.002131/2005-27, que o cloro só consta como aquisição no ano de 2003.

Categoria IV - Não foi identificado elemento em litígio nessa categoria.

Na decisão *a quo*, foi referido nessa categoria, o gasto com combustível. Ocorre que não foi identificada referência a esse elemento no despacho decisório. Portanto, deixo de me manifestar sobre ele neste voto.

Categoria V - Caixas de isopor para acondicionar o camarão na câmara de congelamento.

Trata-se claramente de elementos reutilizáveis e, portanto, passíveis de classificação no ativo imobilizado. Por esse motivo, restabeleço a glosa do crédito sobre esse valor.

Assim, com base em fundamento diverso daquele exposto pela recorrente, voto pelo provimento parcial do recurso, para que sejam restabelecidas as glosas dos créditos relativos aos gastos com os itens:

- Gás comprimido e oxigênio;

- Telas, tarrafas e redes de malha, cordas;
- Cloro e hipoclorito (material de higienização dos viveiros); e
- Caixas de isopor para acondicionar o camarão na câmara de congelamento.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, e dar-lhe parcial provimento, para restabelecimento da glosa do crédito relativamente aos gastos com gás comprimido e oxigênio; telas, tarrafas e redes de malha, cordas; cloro e hipoclorito (utilizado com material de higienização dos viveiros); e caixas de isopor para acondicionar o camarão na câmara de congelamento .

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos