



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

Processo n° 13502.000359/2005-91
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3301-003.064 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2016
Matéria PIS/COFINS
Recorrentes CARAÍBA METAIS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/11/2004, 31/12/2004

COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO.

Para fins de apuração de crédito do PIS e da Cofins não-cumulativa, adota-se a interpretação intermediária construída neste CARF especificamente no que tange a tais contribuições, tornando-se imperativa para o reconhecimento do direito ao crédito a análise da essencialidade da despesa para o auferimento da receita.

No caso concreto analisado, há de ser reconhecido o direito ao crédito relativo às despesas com material de embalagem, "cal virgem" e "cal hidratada", aquisição de concentrados de cobre efetuadas em meses anteriores (notas fiscais registradas extemporaneamente) e créditos a descontar na importação. De outro norte, não dá direito quanto aos serviços utilizados como insumos ("alimentação de empregados", "taxi para transporte de pessoas", "passagem aérea e hospedagem").

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2004, 31/12/2004

COFINS/PIS. FUNDAMENTOS IDÊNTICOS

As mesmas conclusões acima indicadas relativas à COFINS deverão ser aplicadas no que tange ao PIS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/11/2004, 31/12/2004

ADMISSÃO DE DCOMPS RETIFICADORAS. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Em atenção ao princípio da verdade material, deverá ser admitida a apresentação de DCOMPs retificadoras quando demonstrado que visavam tão somente a correção de erro material constantes das declarações inicialmente enviadas.

Recurso de Ofício negado.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício; (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para a admissão e análise das DCOMPs retificadoras; (iii) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para negar o direito ao crédito quanto aos serviços utilizados como insumos ("alimentação de empregados", "taxi para transporte de pessoas", "passagem aérea e hospedagem"); (iv) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito quanto ao material de embalagem, "cal virgem" e "cal hidratada", aquisição de concentrados de cobre efetuadas em meses anteriores (notas fiscais registradas extemporaneamente) e créditos a descontar na importação. Vencidos os Conselheiros José Henrique Mauri e Liziane Angelotti Meira. Marcelo Costa Marques d'Oliveira votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Giovanni Vieira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Semíramis de Oliveira Duro, e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante da decisão de fls. 852 e seguintes dos autos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade (fls. 600/628) contra o Despacho Decisório nº 0130/2009 (fls. 524/551) proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari (DRF/CCI).

O direito creditório em discussão se origina de "Pedido de Restituição" folha 01 de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins e da Contribuição para o PIS/PASEP apurados no regime não-cumulativo relativos ao 4º trimestre de 2004, no valor total de R\$10.824.847,77, utilizados para compensar débitos próprios, conforme declarações relacionadas As folhas 525/527.

Encaminhado o processo para a realização de diligência (despachos às folhas 22/23), foi lavrado o Termo de Encerramento de Diligência de folhas 28/34 e anexados documentos às folhas 35/205, mas em face das considerações tecidas na Informação nº 11/2008 (fls. 206/208), nova diligência foi realizada, tendo sido, então, anexados documentos as folhas 212/274 e lavrado o Termo de Encerramento de Diligência (fls. 275/282).

Considerando inconclusa a análise preliminar do pleito, objeto dos referidos Termos de Encerramento de Diligência, a autoridade fiscal, por meio das Intimações SARAC/DRF/CCI nº 0797/2009 (fls. 285/286), nº 0943/2009 (fls. 288/289) e nº 1175/2009 (fls. 304/307), intimou a contribuinte a apresentar novos documentos, com base nos quais indeferiu o pedido de ressarcimento requerido e não homologou as compensações declaradas, em face da não apresentação de documentação comprobatória.

Visando controlá-lo no sistema SIEF-Processo, o crédito oriundo da sistemática do PIS/PASEP não cumulativo foi transferido deste para o processo nº 13502.720423/2009-87, que se encontra a este apensado, conforme despacho à folha 552.

Igualmente foi apensado o processo nº 13502.720349/2009-07 destinado a controlar no sistema SIEF-Cobrança os débitos cuja compensação fora submetida à homologação por meio da apresentação de Declarações de Compensação.

Utilizando-se do Sistema de Apoio Operacional, cujos demonstrativos estão as folhas 556/578, a autoridade fiscal constatou que, na hipótese de reconhecimento em sua totalidade, o crédito requerido seria insuficiente para fazer frente aos débitos apresentados para homologação. Desta forma, a contribuinte foi intimada a efetuar o pagamento do excesso de compensação no montante de R\$7.318,87, conforme Intimação DRF/CCI/Sarac nº 1376/2009 (fls. 579/580), por meio da qual também foi comunicada em 28/12/2009 (Aviso de Recebimento — AR à folha 597) do Despacho Decisório nº0130/2009.

Irresignada, em 27/01/2010 a interessada apresenta Manifestação de Inconformidade (fls. 600/628), sendo essas as suas alegações, em síntese:

1. Inicialmente, discorda da não admissão pela autoridade fiscal de 3 (três) DCOMP retificadoras sob o argumento de que houvera inclusão de novos débitos em relação às respectivas declarações originais, o que seria vedado pela legislação de regência, pois na verdade houve tão somente o desmembramento do código "0588" em "0588" e "3208";

2. O direito creditório a que faz jus a interessada fundamenta-se nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, além de instruções normativas correlatas, entendendo-se como insumo, para fins de dedução de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos, o valor decorrente do bem ou serviço utilizado efetivamente para fabricar o produto ou prestar o serviço, sendo imprescindível que os bens e serviços sejam utilizados como tal;

3. Todas as notas fiscais que lastreiam o crédito requerido foram acostadas à Manifestação de Inconformidade, conforme relação As folhas 711/742;

4. A interessada recalculou os créditos originados pelos insumos utilizados em sua cadeia produtiva, encontrando não apenas todo o montante de R\$10.824.847,77 que pretendeu compensar através do pedido de ressarcimento ilegalmente não homologado, mas o montante de R\$11.818.635,86, conforme documento 03 As folhas 2828/2838 do Volume XIV do Anexo I;

5. Após afirmar que inexistente litígio quanto ao crédito relativo à energia elétrica, a manifestante alega, em relação aos serviços caracterizados como insumos, que esses se limitam ao serviço de transporte dos bens indispensáveis A fabricação do produto comercializado pela empresa, conforme notas fiscais que compõem a relação de folhas 711/742;

6. Para o recebimento e estocagem de concentrados importados, a contribuinte os descarrega em terminal para transporte por correia e também em outro terminal onde o transporte se dá por meio de caminhões, e assim as notas fiscais 0621 a 0635 da empresa Mineiro Transportes Ltda. referem-se ao transporte do insumo minério concentrado de cobre;

7. Afora o serviço de transporte das mercadorias utilizadas no processo de fabricação, consta tão somente como insumo a título de serviço consumido a nota fiscal da empresa Bahiagás referente ao serviço de conservação no sistema de regulação e medição;

8. Revela-se, pois, irrefutável que os serviços estão inequivocamente incluídos no conceito de insumo, não somente as notas mencionadas na Manifestação, mas todas as demais notas anexadas;

9. No que tange às aquisições de bens que geram direito aos créditos do PIS e da Cofins, pela análise perfunctória das notas fiscais carreadas aos autos, não há dúvidas de que se caracterizam como matérias primas, produtos intermediários (produtos químicos), materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofrem alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e que de forma alguma se destinam ao seu ativo imobilizado;

10. O indeferimento do pedido de restituição/compensação remete quase que exclusivamente a suposta ausência de documentação que desse lastro ao crédito, sendo tal fato espancado diante da farta documentação apresentada com a Manifestação de Inconformidade, o que motiva a homologação da compensação sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da verdade material;

11. Quanto ao excesso de compensação no montante de R\$7.318,87 mencionado na Intimação DRF/CCI/Sarac nº 1376/2009, percebe-se, a partir do recálculo do crédito apresentado com a Manifestação de Inconformidade (documento 03 as folhas 2828/2838 do Volume XIV do Anexo I), uma diferença a favor da contribuinte no valor de R\$993.788,09, que deve ser incorporada ao crédito a que faz jus e, por conseguinte, homologada *in totum* a compensação pleiteada, porque a não apreciação dos valores trazidos pela interessada fere de morte o princípio do devido processo legal consagrado no art. 5º, inciso LIV da Constituição Federal;

12. Por fim, reitera que a apresentação da Manifestação de Inconformidade suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Tendo em vista que a contribuinte não pagou ou parcelou o excesso de compensação no montante de R\$7.318,87 mencionado na Intimação DRF/CCI/Sarac nº 1376/2009, foram formalizados os processos nº 13502.720035/2010-30 e nº 13502.720036/2010-84 para controle no sistema SIEFI-Processo da parcela dos débitos caracterizada como excesso de compensação, conforme documentos as folhas 747/752, e posteriormente encaminhado o presente processo a esta Delegacia de Julgamento para apreciação da Manifestação de Inconformidade.

Em decorrência do indeferimento pelo Despacho Decisório DRF/CCI nº 0130/2009 do pedido de ressarcimento dos créditos do PIS e da Cofins e da não homologação da compensação, foram lavrados Autos de Infração objeto do processo nº 13502.001320/2009-14, o qual foi encaminhado por esta Delegacia de Julgamento à DRF/Camagari para a realização de diligência, mesmo procedimento adotado em relação ao presente processo, por meio do Despacho nº 90/2010 (fl. 763), para que nele também fossem observadas as conclusões da diligência realizada.

Desta forma, às folhas 766/774 foi anexada fotocópia do Relatório de Diligência exarado no processo nº 13502.001320/2009-14, no qual o auditor fiscal concluiu pela procedência dos créditos do PIS e da Cofins relativos a dezembro de 2004 no valor de R\$633.538,49 e R\$2.918.116,70, respectivamente. Do referido processo nº 13502.001320/2009-14 também foram extraídas fotocópias da impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 777/817) quanto as conclusões do Relatório de Diligência.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada, reconhecendo parcialmente o direito creditório e homologando parcialmente a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2004, 31/12/2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CALCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da contribuição para o PIS as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

MATERIAL DE EMBALAGEM.

Na sistemática não cumulativa de apuração da contribuição para o PIS, o desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados A. produção de bens para venda não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORANEOS.

No regime da não-cumulatividade, o ressarcimento e a compensação de créditos não aproveitados à época própria devem ser precedidos da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitivos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/11/2004, 31/12/2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CALCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

MATERIAL DE EMBALAGEM.

Na sistemática não cumulativa de apuração da Cofins, o desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados à produção de bens para venda não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORANEOS.

No regime da não-cumulatividade, o ressarcimento e a compensação de créditos não aproveitados à época própria devem ser precedidos da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.**Direito Creditório Reconhecido em Parte.*

É importante destacar que o relator fundamentou a sua decisão no relatório de diligência exarado no Processo nº 13205.001320/2009-14 (auto de infração lavrado em decorrência do indeferimento pelo Despacho Decisório DRF/CCI nº 0130/2009 do pedido de ressarcimento dos créditos do PIS e da Cofins e da não homologação da compensação), em que o crédito parcial deferido fora verificado pela fiscalização.

Em razão da sua impugnação ter sido acolhida apenas parcialmente, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, através do qual apontou os pontos que entendia equivocados na mencionada diligência, especialmente quanto aos créditos de novembro de 2004, com base nos seguintes fundamentos: (i) com relação às DCOMPs retificadoras, destacou que não teria havido adição de novo débito, mas tão somente o desmembramento do respectivo código; (ii) todos os bens e serviços indicados pela Recorrente seriam provenientes da aquisição de insumos, dando-lhes, portanto, direito ao aproveitamento dos créditos.

Os autos, então, vieram-me conclusos para análise tanto do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte quanto do Recurso de Ofício, cabível face ao reconhecimento parcial do direito creditório.

É válido mencionar, ainda, que em razão da inclusão do presente processo em pauta de julgamento, o contribuinte apresentou memoriais através dos quais apontou uma questão de prejudicialidade processual: existência de coisa julgada administrativa nos autos do Processo nº 135.001320/2009-14.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

É cabível Recurso de Ofício no presente caso, face ao reconhecimento parcial do direito creditório.

O Recurso Voluntário, por seu turno, é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

1. Da questão prejudicial alegada pelo contribuinte

Inicialmente, é válido ressaltar que o contribuinte apresentou *in casu* memoriais através dos quais apontou uma questão de prejudicialidade processual: existência de coisa julgada administrativa nos autos do Processo nº 135.001320/2009-14.

Consoante acima narrado, o processo que ora se analisa origina-se de pedido de restituição de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo relativos ao 4º trimestre de 2004, no valor de R\$ 10.824.847,77, utilizado para compensar débitos próprios. Em decorrência do pedido de ressarcimento dos créditos de PIS e COFINS e da não homologação da compensação, foram lavrados os Autos de Infração objeto do Processo nº 13502.001320/2009-14.

Todavia, apesar da correlação entre os referidos processos, entendo que esta Turma não está vinculada à conclusão constante da decisão proferida nos autos daquele processo nº 13502.001320/2009-14, ainda que haja o risco da existência de decisões conflitantes. Em verdade, entendo que os referidos processos deveriam ter sido vinculados quando da chegada a este Conselho, conforme previsto no art. 6º do Anexo II do RICARF, para que fossem julgados em conjunto. Contudo, como não o foram oportunamente, cabe, agora, à presente Turma debruçar-se novamente sobre a matéria objeto da lide, o que não impede que haja concordância quanto ao teor da decisão proferida naqueles autos.

Feitos estes esclarecimentos iniciais, passa-se, então, à análise dos pontos objeto dos referidos Recursos, cuja análise cabe-nos realizar nesta oportunidade.

1. Do Recurso de Ofício

Entendo que deverá ser negado provimento ao recurso de ofício. Consoante corretamente entendeu este CARF no julgamento do Processo nº 13502.001320/2009-14, na diligência realizada pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Camaçari, restou comprovado pelo contribuinte a procedência de parte do seu direito creditório, pelo que se apresenta acertada a decisão da DRJ que acatou o Relatório de Diligência realizado.

2. Do Recurso Voluntário

Quanto ao Recurso Voluntário, foram basicamente dois os pontos levantados: (i) com relação às DCOMPs retificadoras, destacou que não teria havido adição de novo débito, mas tão somente o desmembramento do respectivo código; (ii) todos os bens e serviços indicados pela Recorrente seriam provenientes da aquisição de insumos, dando-lhes portanto, direito ao aproveitamento dos créditos.

2.1. DCOMPs retificadoras

No que tange às DCOMPs retificadoras, entendo que assiste razão ao contribuinte.

Conforme relatório acima apontado, a presente demanda versa sobre pedido de compensação utilizado no intuito de aproveitar créditos apurados no regime não-cumulativo do PIS/COFINS para quitar débitos próprios da Recorrente, por meio da transmissão de diversas DCOMPs. Ocorre que tais DCOMPs foram posteriormente retificadas, em formulário.

Ocorre que três dessas declarações de compensação retificadoras não foram admitidas (17799.83689.23086.1.7.04.2282, 10732.95384.240806.1.7.04-9921 e 34631.75694.240806.1.04-8774) pelo Despacho Decisório, sob o fundamento de que teriam apresentado inclusão de novo débito.

O contribuinte esclareceu, então, que não se tratava de novo débito, mas sim de desmembramento do código de valores já apontados (vide tabela de fl. 5 dos autos), tratando-se, portanto, de simples retificação de erro material de pequena relevância.

Ao analisar este ponto, a DRJ entendeu que seria incabível a manifestação de inconformidade em relação às DCOMPs inadmitidas.

Discordo do entendimento da DRJ neste ponto. Isso porque, em respeito ao princípio da verdade material, não há razão para não se admitir DCOMPs retificadoras que visavam tão somente sanar vício material atinente aos códigos indicados, consoante restou demonstrado pelo contribuinte.

Sendo assim, entendo que deverá ser dado provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte neste ponto.

2.2. Do direito ao creditamento de PIS e COFINS

Passa-se, então, à análise do segundo argumento da Recorrente, no sentido de que todos os bens e serviços indicados pela Recorrente seriam provenientes da aquisição de insumos, dando-lhes portanto, direito ao aproveitamento dos créditos.

A análise do presente caso, perpassa pela definição do conceito de insumos para o PIS e a COFINS. Nos termos dos recentes julgados proferidos por este Conselho, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade à atividade desempenhada pela empresa, direta ou indiretamente.

Esta, inclusive, também é a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo

produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento daquela Corte pode ser visualizado no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques, proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.246.317-MG:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização

quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Filio-me, pois, à corrente intermediária acima indicada, pelo que entendo merecer reforma a decisão recorrida quanto aos seus fundamentos, uma vez que, para a compreensão do direito à apuração de créditos de PIS e COFINS no sistema da não-cumulatividade, não deve ser adotado o conceito estrito de insumos constante da decisão recorrida. O que importa para fins de apropriação de crédito é se o custo ou a despesa são necessários/essenciais à geração da receita.

De todo modo, torna-se necessária a análise de cada uma das rubricas cujas glosas foram realizadas pela fiscalização, ressaltando-se que em relação a algumas delas o entendimento acima defendido quanto ao conceito de insumo e a sua aplicação para o atividades que atuam no ramo do comércio será aplicado, para fins de se aferir se o contribuinte possui direito à manutenção dos créditos objeto da autuação.

De início, ressalto que, ao analisar o caso, concordo com a decisão proferida nos autos do Processo nº 13502.001320/2009-14 no que tange à tomada de crédito extemporâneo em relação ao minério de cobre, aos serviços utilizados como insumo, bem como aos créditos a descontar na exportação, cujas razões de decidir transcrevo a seguir, adotando-as como razão de decidir:

a) Aquisição de concentrado de cobre efetuadas em meses anteriores Notas Fiscais Registradas Extemporaneamente

Segundo relatório fiscal foi glosado o valor de R\$ 993.863,00, creditado em dezembro de 2004, referente às aquisições de minério feitas em meses anteriores (12/2002 e 02/2004, 06/2004 e 07/2004) impossibilitando a apropriação no mês pretendido pela contribuinte, por força do disposto no inciso I do art. 8º da IN SRF nº 404/2004.

As compras de “minério concentrado de cobre” realizadas pela Recorrente junto à Mineração Caraíba S/A, estão respaldadas pelas notas fiscais cujas cópias estão às folhas 132/207 e foram consideradas pelo auditor como aquisições de insumo do processo produtivo.

Como se pode verificar, o Fisco não questiona acerca da natureza de insumo do “minério concentrado de cobre”, apenas glosa o crédito por ter sido efetuado em período posterior ao da aquisição.

A DRJ/SDR por sua vez também indeferiu o creditamento por entender que a contribuinte teria que ter retificado os DACONS e DCTFS dos períodos a que se referiam as notas fiscais de aquisição dos insumos e não tomar o crédito em um período posterior.

Entendo nesse ponto que a 10.833/03 é clara ao determinar em seu § 4º do artigo 3º que:

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

...

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Da simples leitura do dispositivo legal transcrito se verifica que a lei não impõe nenhuma restrição ao crédito efetuado a destempo, sendo que o crédito não utilizado em um determinado mês poderá ser creditado nos meses subsequentes.

Entendo que a alegação da DRJ/SDR de que a Recorrente deveria ter retificado os DACONS dos respectivos meses a que se referem as aquisições e refazer os cálculos a partir das retificações, certamente geraria um indébito para a Recorrente no mês da retificação. Esse indébito seria passível de correção pela SELIC desde a data do pagamento a maior eventualmente gerado pelas retificadoras. Assim, não causa prejuízo ao erário o aproveitamento extemporâneo do crédito de PIS e COFINS na forma efetuada pela Recorrente.

Também não vejo o disposto no inciso I do artigo 8º da IN SRF 404/2004 como um impedimento para que o crédito não aproveitado em um mês seja utilizado em meses subsequentes (conforme previsto no § 4º do artigo 3º da Lei 10.833/03), pois a referida IN apenas esclarece a forma de aproveitamento do crédito, porém ela não modifica ou restringe o disposto no mencionado §4º do art. 3º da Lei 10.833/04, até porque as instruções normativas não podem restringir o alcance das leis.

O único óbice que vejo nesse tópico refere-se ao creditamento das aquisições efetuadas no mês de dezembro de 2002, isso porque ainda não estava vigente o regime não-cumulatividade nem para o PIS, nem para a COFINS.

Ora, em não havendo contestação quanto à natureza do bem adquirido como insumo e também sobre o prazo decadencial para o seu aproveitamento, pois as aquisições passíveis de creditamento teriam sido efetuadas nos meses de fevereiro, junho e julho de 2004 e o crédito aproveitado em dezembro de 2004, não há que se falar em impossibilidade de aproveitamento do crédito extemporaneamente aproveitado.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no tocante à possibilidade de se creditar extemporaneamente das aquisições efetuadas no ano de 2004.

b) Serviços utilizados como insumo

Segundo apontam os itens 35 e 36 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 130) a Recorrente teria lançado no linha 03 do DACON valores referentes a notas fiscais relativas à “alimentação”, e o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal aponta que tais valores seriam relativos a “alimentação de empregados”, “táxi para transporte de pessoas”, “passagem aérea e hospedagem”. Os documentos relativos aos serviços apontados estão relacionados às fls. 70 e 70 do Anexo II e os documentos às fls. 25 e 64 do mesmo anexo.

No Recurso Voluntário a Recorrente alega que os serviços que pretendeu se creditar seriam relativos à transporte de insumo entre dois terminais da própria empresa e de prestação de serviço de “conservação no sistema de regulagem e medição”. Contudo, os valores das notas fiscais indicadas pela Recorrente não coincidem com os valores glosados pelo Fisco no tocante a este item.

Assim, por entender que foram glosados pelo Fisco os serviços de “alimentação de empregados”, “táxi para transporte de pessoas”, “passagem aérea e hospedagem” e que tais serviços não geram direito a crédito de PIS e Cofins nos

termos do artigo 3º da Lei 10.833/03, nego provimento ao Recurso Voluntário no tocante a este item.

(...)

c) Créditos a descontar na importação

Relativamente às glosas dos valores informados nas linhas 04.21 e 06.21 — "Créditos a descontar na importação" do DACON efetuadas no Despacho Decisório nº 0130/2009, frisa-se que no DACON original não constava qualquer valor nas referidas linhas.

O Fisco ao constatar erro no preenchimento da linha 02 — "Bens utilizados como insumos", e considerando, dentre outras inconsistências, que grande parte dos valores ali informados provinha de aquisições de insumos importados intimou a contribuinte a retificar o preenchimento do DACON. Assim, a contribuinte apresentou DACON retificador mantendo os valores da coluna "Receita Mercado Interno" das linhas 04.02 e 06.02, mas, sobre os valores anteriormente informados na coluna "Receita Exportação" das referidas linhas do DACON original, calculou a Cofins e o PIS devidos e os informou na coluna "Receita Exportação" das linhas 04.21 e 06.21 do DACON retificador.

Na linha 04.21 do DACON retificador consta crédito relativo ao PIS pago na importação no valor de R\$ 713.846,42 (novembro) e R\$ 1.615.008,04 (dezembro); e na linha 06.21 do DACON retificador, consta crédito relativos à Cofins pago na importação no valor de R\$ 3.288.019,90 (novembro) e 7.348.824,91 (dezembro). Conseqüentemente, utilizou como bases de cálculo os valores de R\$ 43.263.419,73 (novembro) e R\$ 97.879.275,10 (dezembro) anteriormente informados nas linhas 04.02 e 06.02 do DACON original.

No Relatório de Diligência, o auditor fiscal informa que na planilha apresentada pela contribuinte e anexada à folha 119 do Anexo II foram informadas as bases de cálculo do PIS e da Cofins nos valores de R\$ 83.630.801,82 (novembro) e R\$ 172.612.760,00 (dezembro), referentes às compras realizadas no mercado externo e efetivadas sob o código CFOP 3.101. Posteriormente, as bases de cálculo foram mais uma vez alteradas, para R\$124.477.607,88 (novembro) e R\$190.626.688,38 (dezembro), conforme planilha apresentada com a impugnação e anexada às folhas 51/71 do Anexo IV. Por fim conclui:

31. Quanto às operações de importação efetuadas sob o código 3.101 (vide planilha As fls. 62 e 71 do Anexo IV), estão elas respaldadas pelas Notas Fiscais e Declarações de Importação — DI correspondentes, às fls. 56 a 61 do Anexo I e fls. 74 a 131 do Anexo V (novembro) e às fls. 66 a 158 do Anexo IX (dezembro).

Todas são importações de concentrado de cobre sulfetado, produto caracterizado como insumo.

32. Os valores referentes aos pagamentos de PIS Importação e COFINS-Importação concernentes a estas operações estão confirmados nas telas do sistema de pagamentos SINAL05 às fls. 118 a 121 (vide também fls. 72 a 77 do Anexo I).

33. No entanto, houve um equívoco no preenchimento da planilha. O valor nela lançado, concernente à Nota Fiscal nº 3037 (R\$ 16.198.413,94), difere do valor declarado no documento fiscal e na DI (R\$ 1.698.413,94), vide fl. 71 do Anexo IV e fls 76 a 84 do Anexo IX. Por conseguinte, a diferença entre estes valores (R\$ 14.500.000,00) deve ser diminuída do total da planilha no mês de dezembro.

34. Mesmo assim, os valores são suficientes para respaldar os créditos apropriados e declarados no DACON, conforme tabelas do parágrafo 26 deste Relatório de Diligência. (grifos acrescidos)

Após análise de toda a documentação apresentada o Fisco constatou que todas as importações da Recorrente era de “concentrado de cobre sulfetado”, produto caracterizado como insumo, porém, acatou somente os créditos do PIS e da Cofins informados pela contribuinte no DACON.

A Recorrente vem alegando desde a primeira defesa apresentada que todas as importações seriam relativas a insumos passíveis de creditamento, e não teriam sido objeto de qualquer ressalva por parte da autoridade fiscal, pelo que deve ser afastada a glosa dos valores.

No parágrafo 33 do Relatório de Diligência apenas foi feita consideração quanto ao valor da nota fiscal nº 3037, com a qual a Recorrente concorda, tratando-se de erro que não afasta sua boa-fé no sentido de sempre cumprir com as obrigações tributárias.

Com base nessas alegações, entende a Recorrente que não pode persistir o procedimento do Fisco de somente admitir os créditos no limite dos valores informados na DACON, porque, em primazia do princípio da verdade material, da economicidade e da moralidade administrativa, nos quais deve estar respaldado o processo administrativo fiscal, inexistem dúvidas de que a interessada faz jus a créditos relativos ao total das importações realizadas nos meses de novembro e dezembro de 2004, ainda que tenha cometido mero erro formal ao declarar no DACON valores inferiores àqueles de direito.

No tocante a esse item decidiu a DRJ/SDR que:

(...) a parcela que excede o valor declarado não fez parte do DACON e do Despacho Decisório nº 0130/2009, ato guerreado no momento. Não se trata de parcela glosada pela autoridade fiscal, mas de parcela extra que não teria sido apresentada oportunamente. Assim, não é permitido à autoridade julgadora criar crédito não constante deste demonstrativo, estando correto o procedimento do agente do Fisco ao não incluir de ofício tais créditos no DACON analisado”.

Entendo que por se tratar de auto de infração o Fisco deveria ter considerado o valor total das importações para efeitos de crédito, uma vez que já constatou que todas as no DACON, sabendo ser ele incorreto. Isso porque o crédito considerado na sua integralidade, de maneira correta, faria com que o débito tributário apurado no lançamento fosse reduzido.

Pelo exposto, no tocante a este item, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Com base nos fundamentos acima expostos, entendo que deverá ser dado provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte no que concerne ao reconhecimento do seu direito aos créditos extemporâneos em relação ao minério de cobre e aos créditos a descontar na exportação, contudo, negando-lhe provimento no que tange aos serviços utilizados como insumos.

Passo, então, à análise dos demais pontos objeto do Recurso Voluntário.

d) Material de embalagem

Neste ponto, divirjo da decisão proferida nos autos do Processo nº 13502.001320/2009-14, pois entendo que o contribuinte faz jus ao crédito decorrente do material de embalagem (paletes de madeira, tábuas e barrotes de eucalipto).

Nos autos do referido processo, a Relatora entendeu que o contribuinte não faria jus ao crédito relativo aos materiais de embalagem, visto que não se enquadrariam no conceito de embalagens de acondicionamento, mas sim de materiais utilizados no transporte interno da produção.

Discordo deste entendimento. Isso porque, entendo desnecessário que as embalagens sejam de acondicionamento para que seja reconhecido o seu direito ao crédito. É imprescindível, na verdade, identificar se o insumo em questão é essencial à atividade desempenhada pela empresa, direta ou indiretamente.

E, no caso em apreço, entendo que os materiais de embalagem indicados são essenciais à operação realizada pela empresa, no intuito de destinar os seus produtos para venda.

Até porque, como bem salientou o contribuinte, ainda que se entenda que as embalagens em questão eram destinadas apenas ao transporte, a legislação atinente ao PIS e à COFINS não acoberta tal restrição para fins de tomada de crédito.

Sobre este ponto, é válido trazer à tona decisão desta Turma Julgadora, a qual, em sessão realizada em 21 de junho de 2016 (Acórdão nº 3301-002.999), de relatoria do Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, entendeu, por unanimidade de votos, em reconhecer o direito do contribuinte ao creditamento tanto no caso de embalagens para transporte, quanto no caso de pallets de madeira. É o que se extrai da passagem da ementa a seguir transcrita:

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, e que tenha relação com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo e cuja subtração obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

*Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos relativos a custos com industrialização por encomenda, **embalagens para transporte**, fretes nas compras de insumos e no seu transporte entre estabelecimentos da Recorrente, **pallets de madeira**, operador logístico, análises laboratoriais, repalletização e tintas para carimbo. (Grifos apostos).*

Sendo assim, voto no sentido de reformar a decisão recorrida, para fins de reconhecer o direito do contribuinte ao crédito relativo aos materiais de embalagem destinadas **somente ao transporte dos produtos industrializados.**

e) Glosas relativas a "cal virgem" e "cal hidratada"

Quanto às glosas relativas a "cal virgem" e "cal hidratada", transcrevo a seguir a decisão proferida nos autos do Processo nº 13502.001320/2009-14:

a.2) Relativamente as glosas "cal virgem", "cal hidratada", nos valores de R\$ 353.309,20 (novembro) e R\$ 433.391,06 (dezembro) relativas as aquisições de "cal virgem" da empresa Carbomil Química S/A, respaldadas pelas notas fiscais cujas cópias estão às folhas 122/192 do Anexo IV (novembro) e folhas 89/206 do Anexo VII (dezembro), e de "cal hidratada" da empresa Drescon S/A Produtos de Perfuração, mediante nota fiscal cuja cópia está à folha 207 do Anexo VII, entendeu o auditor que tais aquisições não podem ser consideradas como sendo de insumos geradores de créditos do PIS e da Cofins, pois, segundo descrição do processo produtivo apresentada pela Recorrente, são utilizadas apenas no tratamento de efluentes, não entrando em contato direto com o produto em fabricação.

A Recorrente alega, em suma, que o tratamento de efluentes com a "cal virgem" e a "cal hidratada" é etapa inerente ao processo de fabricação, sem a qual restaria paralisada a sua atividade, juntou para tanto Laudo Técnico às folhas 1223/1227.

No entender da Recorrente seriam produtos intermediários indispensáveis para a produção do bem, uma vez que utilizadas como reagentes no processo de industrialização para a produção da água desmineralizada, e na alimentação das caldeiras auxiliares, da caldeira de recuperação do forno flash, na eletrólise, no laboratório, na selagem de bombas e, ainda, na produção de água industrial, utilizada nas torres de resfriamento e outros circuitos.

Nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, poderão ser descontados créditos 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)

Posteriormente vieram as Instruções Normativas SRF 246/02, com a redação dada pela IN SRF 358/03, e a 404/04, para melhor esclarecer a ideia de "insumo", como se pode verificar dos seguintes dispositivos:

IN SRF 247/02 (com redação dada pela IN SRF 358/03)

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I- das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

IN SRF 404/04

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (grifos acrescidos)

O Laudo Técnico aponta que a “cal virgem” e a “cal hidratada” são utilizadas no tratamento de “efluente inorgânico proveniente do processo metalúrgico do cobre...” (fls. 1227). De acordo com a Norma Brasileira NBR 9800/1987, efluente líquido industrial “é o despejo líquido proveniente do estabelecimento industrial, compreendendo emanções de processo industrial, águas de refrigeração poluídas, águas pluviais poluídas e esgoto doméstico.”

No meu entender não ficou claro no referido laudo se a “cal” é utilizada para tratar a água após o processo produtivo, ou seja, etapa posterior à produção, ou se é utilizada para tratar a água que entra no processo produtivo, para ser utilizada durante as etapas de produção.

Essa distinção é importante para saber se os produtos ora em análise fazem parte de processo produtivo, gerando direito a crédito de PIS e COFINS não cumulativo, ou se seriam utilizados em etapa posterior ao processo produtivo, com ela não se confundindo, que a meu ver, não se enquadrariam no conceito de insumo, não sendo aptos, portanto, a gerar crédito das referidas contribuições.

Pelo exposto, voto por dar direito ao aproveitamento de crédito de PIS e COFINS da “cal virgem” e “cal hidratada” desde que empregadas no tratamento de água que ingressa no processo produtivo para ser nele utilizada.

Neste caso, entendo que o direito ao crédito deva ser concedido ao contribuinte sem qualquer ressalva. Isso porque, restou comprovada nos autos a essencialidade deste insumo no processo produtivo da empresa, visto que são utilizadas no tratamento de "efluente inorgânico proveniente do processo metalúrgico do cobre".

Destaco, inclusive, que quando do julgamento realizado nos autos do Processo nº 13502.001320/2009-14, os Conselheiros Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim davam provimento integral quanto a este item, ou seja, sem a ressalva realizada pela Relatora.

Sendo assim, dou provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte neste ponto, reconhecendo o seu direito ao crédito relativo à "cal virgem" e à "cal hidratada", sem qualquer ressalva.

3. Conclusão

Diante do acima exposto, entendo que deverá ser negado provimento ao Recurso de Ofício e dado parcial ao Recurso Voluntário do contribuinte nos seguintes termos:

(i) determinar que sejam admitidas as informações constantes das DCOMP's retificadoras, visto que visaram sanear erro formal no seu preenchimento;

(ii) negar o direito ao crédito quanto aos serviços utilizados como insumos ("alimentação de empregados", "taxi para transporte de pessoas", "passagem aérea e hospedagem");

(iii) reconhecer o direito ao crédito quanto a material de embalagem, "cal virgem" e "cal hidratada", aquisição de concentrados de cobre efetuadas em meses anteriores (notas fiscais registradas extemporaneamente) e créditos a descontar na importação.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora