MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13502.000359/2005-91

Processo nº	13502.000359/2005-91
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-009.977 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	22 de janeiro de 2020
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CARAÍBA METAIS S/A

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

Período de apuração: 30/11/2004 a 31/12/2004

COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/11/2004 a 31/12/2004

PIS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos.

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 negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (relator), que lhe deu provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Demes Brito.

(Assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

(Assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência quanto ao conceito de insumo de PIS/COFINS não-cumulativa e sobre compensação de créditos extemporâneos, interposto pela Fazenda (fls. 963/996), admitido pelo despacho de fls. 998/1005, contra o Acórdão 3301-003.064 (fls. 944/961), de 24/08/2016, cuja ementa é a seguinte:

> PIS/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", "táxi para transporte de pessoas", "passagem aérea e hospedagem").

Em linhas gerais, a recorrente faz leitura restritiva do conceito de insumos na sistemática não-cumulativa das contribuições sociais, pugnando que somente cabe o crédito em relação aos insumos que sofram ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, causando desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas. Com espeque nessas premissas, pede o provimento do especial para que se reverta o recorrido e assim reste glosado o crédito oriundo dos **custos de material de embalagem, cal virgem e cal hidratada**. Especificamente **em relação às embalagens** (paletes de madeira, tábuas e barrotes de eucalipto), **alega que a mesma é utilizada apenas no transporte** (embalagem para transporte), **sem se incorporar ao produto, e assim não se enquadrando no conceito de embalagem de acondicionamento**.

Em relação ao recorrido que proveu o aproveitamento de créditos extemporâneos, alega que a utilização dos mesmos está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras, acostando como paradigma o aresto 3301-001.999. No ponto, acresce a recorrente:

> Com efeito, o registro do crédito no mês em que foi auferido é essencial para o devido controle, pela Administração Fazendária, do exercício do direito pelo contribuinte. A empresa não declarou o crédito no período em que foi auferido, nem retificou as DACON correspondentes, utilizando o crédito posteriormente, sem qualquer critério apoiado em normas regentes da matéria.

Documento nato-digital

> Aceitar tal situação seria o mesmo que aceitar a compensação de créditos tributários sem o registro da devida declaração de compensação, devendo a Administração se satisfazer com a mera existência de pagamento a maior em competências passadas. Ora, **se a legislação institui regras e instrumentos para a apuração do crédito a favor ou contra a Administração Tributária, essas regras devem ser seguidas e os instrumentos adequadamente utilizados**. O crédito só será considerado apurado devidamente na medida em que tal apuração atender aos procedimentos impostos.
>
> Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subseqüentes.

Alfim, pede o provimento do especial nos termos em que pugnado.

Em contrarrazões (fls. 1049/1072), alega que haveria "coisa julgada" em relação ao definido no processo administrativo 13502.001320/2009-14, que teria como objeto o auto de infração dos valores não homologados. No referido processo, alega que o resultado "final" entendeu pela "possibilidade de aproveitamento do crédito extemporâneo" e "dos créditos dos insumos dos créditos importados inobstante (sic) ajustes na DACON". Em face dessa assertiva, entende que a matéria está preclusa. Alega, ainda, que o recorrido não apresentou "o cotejo entre o acórdão paradigma (204-00795) e o acórdão recorrido, capaz de demonstrar a interpretação diversa do mesmo dispositivo legal por este Conselho", não havendo sequer menção à cal virgem e à cal hidratada, pelo que pede o não conhecimento do especial.

Ademais, pede o total improvimento do especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso nos termos em que admitido. A alegação de que no paradigma não haveria menção à cal hidratada e à cal virgem é de ser superada, pois vimos decidindo, como *in casu*, que o que está sob julgamento não é o insumo em si mesmo, mas sim o conceito de insumos no sistema de cobrança não-cumulativo.

ALEGAÇÃO DE COISA JULGADA

Alega o contribuinte que em outro processo em que é parte teria restado decidido em seu favor, entendendo que o lá foi decidido, deve, necessariamente, ser acatado neste.

Ledo engano, pois o presente processo é independente, tratando-se o mesmo de PER/DCOMP, no qual o contribuinte compensou-se de valor aproximado de R$ 10.300.000,00 (fl. 4). O iter do presente processo é único, tendo como objeto os valores compensados, abrindo-se o litígio quando o contribuinte manifesta sua inconformidade com alguma glosa, como em caso. Assim, não identifico vinculação destes autos àquele referido pelo contribuinte em contrarrazões. Já os processos apensados a este, foram tombados para possibilitar o

Documento nato-digital

cadastramento no SIEF e o outro contendo todos os PER/DCOMP. Nenhum deles é o referido pelo contribuinte. Assim, afasta-se essa alegação.

CONCEITO DE INSUMO

Toda a articulação fazendária faz leitura restritiva do conceito de insumos, analogamente ao que a legislação do IPI dispõe, em especial os Pareceres Normativos CST 181/1974 e 65/1979.

Posteriormente à impetração do recurso fazendário, sedimentou-se a jurisprudência quanto ao creditamento na apuração não-cumulativa das contribuições sociais, a partir do julgamento, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR. E em função dos termos desse julgado foram editadas a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018.

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão reconhecem que o conceito de insumo na sistemática de cobrança não-cumulativa deve ser aferido à luz dos **critérios de essencialidade ou relevância**, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

A tese sedimentada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

Uma das principais definições plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça referida foi a **extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda** ou de prestação de serviços a terceiros.

Em relação aos insumos **CAL VIRGEM** e **CAL HIDRATADA**, resta inconteste que ambos são utilizados como insumos básicos na produção do cobre eletrolítico, atividade fim da empresa. Portanto, em relação a tais insumos é de ser negado provimento ao recurso.

O mesmo não ocorre em relação às **EMBALAGENS DE TRANSPORTE**, as quais que não se agregam ao produto final. O que vimos decidindo é que somente as embalagens que não são passíveis de reutilização e oneram o custo final é que geram direito ao crédito.[1] Não é o caso da embalagens em questão (paletes de madeira, tábuas e barrotes de eucalipto), que se tratam de meras embalagens para transporte.

Nesse sentido é a leitura do próprio STJ, no REsp 1.804.057/CE. Nele, o relator, Ministro Mauro Campbell Marques, destacou que o entendimento veiculado na decisão agravada

[1] Nesse sentido, embalagem de indústria de laticínio. Ac. 9303-008.756.

Documento nato-digital

foi proferido em consonância com as teses expostas em recurso repetitivo, qual seja, o REsp nº 1.221.170/PR6, julgado em 22/2/2018 pela Primeira Seção do STJ, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Prosseguiu afirmando que nesse julgamento houve a definição do conceito de insumo para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e Cofins não-cumulativos, tendo sido estabelecidos os requisitos necessários para que determinado bem ou serviço da empresa fosse enquadrado no referido conceito.

Nesse contexto, discorreu sobre a necessidade da empresa postulante demonstrar os seguintes aspectos para que as sacolas de supermercado possam estar contempladas no conceito de insumo: *"1) demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; 2) demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3) demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços". Além disso, dispôs que "o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas".*

No que se refere à empresa objeto da decisão do STJ, observou não ter a mesma demonstrado desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço nos quais as sacolas de supermercado fossem utilizadas, nos termos exigidos pelos arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Reiterou também que foi afastada a essencialidade das referidas embalagens pelo Tribunal de origem quando registrou que os produtos do supermercado podiam ser revendidos sem as citadas sacolas, afastando, assim, o sucesso no teste de subtração mencionado pelo relator em seu voto-vista no precedente repetitivo, forma apta a demonstrar a essencialidade segundo ele.

É o caso das embalagens em questão, pois as mesmas não se revestem dos critérios de essencialidade e relevância no processo produtivo, pelo que, em relação às mesmas, **deve ser provido o especial fazendário de modo a não permitir o creditamento das mesmas**.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

Embora a Fazenda alegue que o contribuinte creditou-se de valores extemporâneos, os fatos não foram estes.

Conforme demonstra o contribuinte em seu recurso voluntário, devidamente articulado no recorrido e neste não ponto não contraditado, o que houve foi simplesmente um erro material nas DCOMP originais, não tendo havido retificação de valores, mas, tão-somente, o desmembramento em função dos códigos de receita. Veja-se:

Documento nato-digital

DCOMP originária nº 28147.29291.15605.1.3.04-8376	**DCOMP retificadora nº 17799.83689.230806.1.7.04-2282**
Valor compensado no **código 0588** = R$ 532,55	Valor desmembrado, **código 0588** = R$ 35,40
	Valor desmembrado, **código 3208** = R$ 497,15
DCOMP originária nº 29117.191005.1.3.04-4060	**DCOMP retificadora nº 10732.95384.240806.1.7.04-9921**
Valor compensado no **código 0588** = R$ 518,58	Valor desmembrado, **código 0588** = R$ 21,43
	Valor desmembrado, **código 3208** = R$ 497,15
DCOMP originária nº 23055.43717.161105.1.3.04-0081	**DCOMP retificadora nº 34631.75694.240806.1.7.04-8774**
Valor compensado no **código 0588** = R$ 558,84	Valor desmembrado, **código 0588** = R$ 61,69
	Valor desmembrado, **código 3208** = R$ 497,15

Assim, com a devida vênia, não se trata a hipótese de caso de creditamento extemporâneo, hipótese em que meu entendimento é mais restritivo. Mesmo que as DCOMP tenham sido inadmitidas, por terem sido enviadas em formulário papel, o art. 58 da IN 600/2005 já admitia, em se tratando de inexatidão material (como *in casu*), que poderia ser feita em formulário papel. Como tomo por inconteste as retificações, entendo correto o recorrido.

Com essas considerações, não se sustenta o recurso neste ponto.

DISPOSITIVO

Forte em todo o exposto, conheço do recurso fazendário e dou-lhe parcial provimento para declarar que as embalagens de que tratam os autos (paletes de madeira, tábuas e barrotes de eucalipto) não geram direito a crédito das contribuições em julgamento

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, porém dele divirjo em relação a um único ponto que é a possibilidade de se apropriar de créditos da não cumulatividade sobre as ditas embalagens de transporte.

Como bem explanado em seu voto, e também no acórdão recorrido, tratam-se de palets de madeira, tábuas e barrotes de eucalipto.

O acórdão recorrido reconheceu a possibilidade de crédito ao fundamento de que se tratam de elementos essenciais ao processo produtivo da contribuinte para escoamento de sua produção. Esta turma julgadora, após o pronunciamento do STJ, em sede de recurso repetitivo da controvérsia, tem admitido créditos nas embalagens destinadas ao transporte, desde que não

Documento nato-digital

sejam embalagens de uso permanente contabilizadas no ativo imobilizado. Caso estas embalagens sejam consumidas no curto prazo dentro do processo produtivo da contribuinte, adotamos o entendimento que a sua falta chega a inviabilizar o encerramento da produção.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional limita-se a defender um conceito de insumos aplicados na legislação do IPI, tese definitivamente superada pela decisão já citada do STJ. Ela não combate especificamente a maneira de utilização dessas embalagens.

De forma, que na ausência de maiores elementos que possam confrontar a decisão recorrida, entendo que devemos considerar que estes materiais efetivamente se consomem juntamente com o encerramento do processo produtivo.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial fazendário, também nesta matéria.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal

Documento nato-digital