



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

Processo nº 13502.001320/2009-14
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.813 – 3ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS E COFINS
Recorrentes CARAÍBA METAIS S/A (PARANAPANEMA S/A)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS.
CREDITAMENTO.

Para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP, impende analisar se há: pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

PRODUÇÃO DE COBRE ELETROLÍTICO. CAL VIRGEM E CAL HIDRATADA. POSSIBILIDADE.

A cal virgem e a cal hidratada devem ser consideradas como insumos pois guardam caráter de necessidade e essencialidade ao processo produtivo do cobre eletrolítico, ou seja, há relação de pertinência com o processo produtivo. Além disso, serão também considerados como insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS não cumulativos mesmo pelo critério de integrarem o processo de produção, pois empregados diretamente na fabricação dos bens destinados à venda - no tratamento da água que ingressa na cadeia produtiva e nos efluentes que são originados do referido processo.

DESPESAS DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO, TRANSPORTE, PASSAGENS AÉREAS E HOSPEDAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Tendo em vista o critério adotado para definição o conceito de insumos e não demonstrada a relação de pertinência/essencialidade entre as despesas de

natureza administrativa citadas e o processo produtivo, não geram direito ao crédito. Portanto, deve ser mantida a glosa com relação a estes itens.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLETS. CRÉDITO.
APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, não constituem insumos nem estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos do PIS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CREDITAMENTO.

Para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento da COFINS, impende analisar se há: pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

PRODUÇÃO DE COBRE ELETROLÍTICO. CAL VIRGEM E CAL HIDRATADA. POSSIBILIDADE.

A cal virgem e a cal hidratada devem ser consideradas como insumos pois guardam caráter de necessidade e essencialidade ao processo produtivo do cobre eletrolítico, ou seja, há relação de pertinência com o processo produtivo. Além disso, serão também considerados como insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS não cumulativos mesmo pelo critério de integrarem o processo de produção, pois empregados diretamente na fabricação dos bens destinados à venda - no tratamento da água que ingressa na cadeia produtiva e nos efluentes que são originados do referido processo.

DESPESAS DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO, TRANSPORTE, PASSAGENS AÉREAS E HOSPEDAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Tendo em vista o critério adotado para definição o conceito de insumos e não demonstrada a relação de pertinência/essencialidade entre as despesas de natureza administrativa citadas e o processo produtivo, não geram direito ao crédito. Portanto, deve ser mantida a glosa com relação a estes itens.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO.
APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, não constituem insumos nem estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado) e Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado). Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran) que lhe deram provimento parcial, para excluir somente as despesas administrativas. 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)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL (fls. 3.575 a 3.594) e pela Contribuinte CARÁIBA METAIS S/A (PARANAPANEMA S/A) (fls. 3.647 a 3.665) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3403-001.935** (fls. 3.550 a 3.562) proferido pela 3ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 20/03/2013, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício, com ementa nos seguintes termos:

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO

Os materiais utilizados como insumo, durante o processo produtivo, geram direito a crédito de PIS e COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. PALETES E BARROTES DE MADEIRA NÃO CARACTERIAÇÃO COMO MATERIAL DE EMBALAGEM.

Os bens incorporados ao ativo não circulante só geram direito a crédito de PIS e COFINS via depreciação, nos termos do inciso III do §1º do art. 3º da Lei 10.833/03.

NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE

Os créditos decorrentes de aquisições de insumos não aproveitados no momento adequado podem ser aproveitados extemporaneamente, desde que tenham sido adquiridos na vigência do regime da não cumulatividade.

INSUMOS IMPORTADOS. CRÉDITO. FALTA DE INFORMAÇÃO NO DACON. POSSIBILIDADE.

Uma vez apontado pela fiscalização que todas as importações eram de produtos reconhecidamente caracterizados como insumo, deveria ter considerado o crédito na apuração da COFINS lançada de ofício, mesmo se o crédito não fora apontado pelo contribuinte no DACON.

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO CARF

De acordo com Súmula CARF nº 02 o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO

Os materiais utilizados como insumo, durante o processo produtivo, geram direito a crédito de PIS e COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. PALETES E BARROTES DE MADEIRA NÃO CARACTERIAÇÃO COMO MATERIAL DE EMBALAGEM.

Os bens incorporados ao ativo não circulante só geram direito a crédito de PIS e COFINS via depreciação, nos termos do inciso III do §1º do art. 3º da Lei 10.833/03.

NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE

Os créditos decorrentes de aquisições de insumos não aproveitados no momento adequado podem ser aproveitados extemporaneamente, desde que tenham sido adquiridos na vigência do regime da não cumulatividade.

INSUMOS IMPORTADOS. CRÉDITO. FALTA DE INFORMAÇÃO NO DACON. POSSIBILIDADE.

Uma vez apontado pela fiscalização que todas as importações eram de produtos reconhecidamente caracterizados como insumo, deveria ter considerado o crédito na apuração do PIS lançado de ofício, mesmo se o crédito não fora apontado pelo contribuinte no DACON.

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO CARF

De acordo com Súmula CARF nº 02 o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RO Negado e RV Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso de ofício e deu-se provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: a) por maioria de votos, deu-se provimento parcial para reconhecer o direito à tomada do crédito em relação à cal hidratada aplicada no tratamento da água industrial, vencidos os Conselheiros Marcos Tranches Ortiz e Antonio Carlos Atulim, que deram provimento integral quanto a este item; negou-se provimento quanto ao direito à tomada de crédito em relação aos materiais de embalagem, vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho; b) por unanimidade de votos, deu-se provimento quanto aos "créditos a descontar na importação" e quanto à tomada do crédito extemporâneo apenas em relação ao minério concentrado de cobre que tenha sido adquirido na vigência do regime não cumulativo; negou-se provimento quanto aos serviços diversos e à multa de ofício. Sustentou pela recorrente a Dra. Marluzi Barros, OAB/BA nº 896B.

[...]

O presente processo tem origem em autos de infração lavrados em 13/12/2009 (fls. 43 a 61), para exigência das contribuições ao PIS e à COFINS, referentes aos períodos de apuração de 30/11/2004 a 31/12/2004. A cobrança decorre do indeferimento do pedido de ressarcimento e da não homologação das compensações, por meio do Despacho Decisório DRF/CCI nº 0130/2009 (fls. 05 a 32).

Não resignada, apresentou impugnação (fls. 66 a 98), alegando, em síntese, ter direito aos créditos não reconhecidos e ser a multa de ofício excessiva. Ao apreciar a insurgência da Contribuinte, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA) converteu o julgamento em diligência, consoante Despacho nº 56, de 26 de abril de 2010 (fls. 107 a 108), com o intuito de comprovação da alegada infração, consistente na utilização de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS em desacordo com a

legislação, sobrevivendo as seguintes conclusões em Relatório de Diligência (fls. 126 a 134), *in verbis*:

[...]

Conclusão

39. *Face ao anteriormente exposto, há situações diferentes para cada mês.*

40. *No mês de novembro de 2004, os créditos de COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep, apurados no regime da não-cumulatividade, foram utilizados, em sua totalidade, para deduzir da contribuição respectiva devida, restando, ainda, saldo a pagar de R\$ 447.794,30 (PIS) e R\$ 2.062.568,13 (COFINS).*

41. *Por outro lado, no mês de dezembro de 2004, tais créditos foram suficientes para quitar todo o débito das contribuições devidas, tendo sobejado, a título de crédito decorrente de exportação os valores de R\$ 633.538,49 (PIS) e de R\$ 2.918.116,70 (COFINS).*

[...]

Após a Contribuinte novamente manifestar-se nos autos (fls. 138 a 178), reiterando os argumentos da impugnação, a 4ª Turma da DRJ/SDR (fls. 1.473 a 1.492) considerou-a parcialmente procedente, mantendo em parte o crédito tributário lançado de ofício, motivando a interposição de recurso de ofício dirigido ao CARF pela própria Autoridade Julgadora, tendo em vista o valor da cobrança que foi exonerado. Os fundamentos da decisão foram sintetizados na ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INSUFICIENTE.

Os valores tidos como extintos em face de compensação, mas cujo crédito a compensar é insuficiente, são passíveis de lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INSUFICIENTE.

Os valores tidos como extintos em face de compensação, mas cujo crédito a compensar é insuficiente, são passíveis de lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Contra referida decisão, o Sujeito Passivo apresentou recurso voluntário (fls. 3.453 a 3.510), ao qual foi dado parcial provimento nos termos do **Acórdão nº 3403-001.935** (fls. 3.550 a 3.562) proferido pela 3ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 20/03/2013, ora recorrido, por ter entendido o Colegiado, em síntese, que (a) há direito ao crédito em relação à cal hidratada aplicada no tratamento da água industrial, mas não é cabível o creditamento em relação aos materiais de embalagem; (b) igualmente faz jus aos "créditos a descontar na importação" e à tomada de crédito extemporâneo, apenas em relação ao minério concentrado de cobre adquirido na vigência do regime não cumulativo; e (c) é indevido o crédito sobre os serviços diversos e deve ser mantida a aplicação da multa de ofício no percentual estabelecido no auto de infração.

A Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração (fls. 3.565 a 3.567), sob alegação da existência de contradição no *decisum*, por ter considerado a cal hidratada como insumo, não se enquadrando no conceito restritivo previsto no Parecer CST nº 65/1979 adotado como fundamento no acórdão de recurso de ofício e voluntário. Nos termos do acórdão nº 3403-002.588 (fls. 3.569 a 3.573), os aclaratórios foram acolhidos sem efeitos modificativos, para afastar "[...] o caráter condicional do voto quanto ao direito de o contribuinte tomar crédito em relação às aquisições de cal hidratada e cal virgem".

Devidamente intimada do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 3.575 a 3.594), alegando, preliminarmente, a nulidade de parte do acórdão recorrido por ter sido analisada matéria não trazida ao litígio pela Contribuinte, referente aos "créditos a descontar na importação". No mérito, suscitou divergência jurisprudencial quanto (a) ao conhecimento da matéria relativa aos créditos a descontar na importação; (b) à concessão do direito de crédito referente à cal hidratada e (c) à aceitação da tomada de créditos extemporâneos. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou os acórdãos paradigmas nºs 203-12.448, 204-00.795 e 3302-01.170.

O recurso especial da Fazenda Nacional teve prosseguimento parcial, consoante termos do despacho nº 3400-000.249, de 29 de outubro de 2014 (fls. 3.619 a 3.622), proferido pelo ilustre Presidente da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial tão somente em relação à "[...] admissão do creditamento das aquisições de cal hidratada, na apuração do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos [...]". Além disso, restou julgada improcedente a preliminar de nulidade por decisão *ultra petita*, por se ter entendido que o acórdão não extrapolou os limites da lide.

Nas razões recursais relativas ao crédito das aquisições de cal hidratada, ponto que teve prosseguimento no exame de admissibilidade, a Fazenda Nacional alega, em síntese, que:

(a) apenas devem ser considerados como insumos para fins de cálculo do crédito de PIS e COFINS não cumulativos, aqueles listados no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, combinado com o art. 66 da IN SRF nº 247/2002, com

alterações da IN SRF nº 358/2003, adotando-se a tese prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79;

(b) faz-se necessário, para considerar determinado bem ou serviço como insumo, que o mesmo seja aplicado diretamente sobre os produtos utilizados na fabricação, sofrendo alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, e desde que não contabilizados no seu ativo permanente;

(c) cita como paradigma o Acórdão nº 203-12.448, segundo o qual não são caracterizados como insumos os produtos utilizados no tratamento de água e efluentes - como a cal virgem e a cal hidratada - pois não têm ação direta no processo produtivo;

(d) por resultar na redução da contribuição devida, a utilização do crédito deverá observar o princípio da interpretação literal, sob pena de se incorrer em dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei e vedada pelo art. 111 do CTN;

(e) por fim, requer o provimento do recurso especial para que, aplicando o conceito da legislação de IPI, não se considere como insumo a cal virgem e a cal hidratada utilizadas no tratamento de água e efluentes pela Contribuinte.

Foram apresentadas contrarrazões pelo Sujeito Passivo (fls. 3.739 a 3.752), postulando a negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

A Contribuinte, na mesma oportunidade, interpôs recurso especial (fls. 3.647 a 3.665) contra o acórdão nº 3403-001.935, alegando divergência jurisprudencial quanto ao conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais para o PIS e a COFINS na sistemática não cumulativa. Como paradigmas, colacionou os acórdãos nºs 3202-001.019 e 3302-002.683. Além disso, sustentou o Sujeito Passivo a violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco na aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor tributável.

Inicialmente havia sido negado seguimento ao recurso especial do Sujeito Passivo, por falta de prequestionamento da matéria, consoante despacho s/nº, de 02/06/2016 (fls. 3.768 a 3.774), motivando a interposição de agravo (fls. 3.795 a 3.800), que foi acolhido para afastar a ausência de prequestionamento, nos termos do despacho s/nº, de 04/11/2016 (fls. 3.804 a 3.805), *in verbis*:

[...]

Não bojo do despacho de admissibilidade, fica evidente que houve um equívoco da autoridade que proferiu o ato, pois baseou sua análise no acórdão proferido em sede de embargos.

Digo isso baseado na simples leitura do acórdão oriundo do recurso voluntário. Nele, a relatora enfrentou e definiu o conceito de insumo. É bem verdade que não houve uma extensa análise do tema, mas não haveria como decidir quais os itens que deveriam ser enquadrados como insumo e,

por consequência, analisar o direito ao crédito, sem aderir a algum conceito de insumo.

Assim sendo, o conceito adotado pela relatora e extraído do voto condutor foi no sentido de que se o produto for utilizado na etapa do processo produtivo é considerado insumo, em contrário senso, se utilizado em etapa posterior do processo produtivo não se enquadra no conceito de insumo.

Portanto, entendo que a questão do prequestionamento foi superada.

[...]

Por todo exposto, proponho que seja acolhido o agravo apresentado pelo sujeito passivo para afastar a preliminar de prequestionamento e que os autos sejam devolvidos à 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, para que sejam analisadas as razões recursais que não foram apreciadas quando do despacho de admissibilidade proferido em 02/06/2016.

[...] (grifou-se)

Submetido a novo exame de admissibilidade, o recurso especial da Contribuinte foi **admitido parcialmente** conforme despacho s/nº, de 15 de fevereiro de 2017 (fls. 3.807 a 3.812), no que tange ao conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas. Não teve prosseguimento o apelo especial com relação à multa de ofício.

Nas razões recursais, o Sujeito Passivo sustenta, em síntese, que:

- (a) após discorrer sobre a comprovação da divergência jurisprudencial e a necessidade de ser adotado como conceito de insumo a tese da essencialidade/pertinência ao processo produtivo do produto destinado à venda, aduz que os materiais de embalagem e a cal hidratada devem ser considerados como insumos no seu processo produtivo, por serem indispensáveis à realização do mesmo;
- (b) foram classificados como insumos as despesas essenciais para a fabricação dos produtos destinados à venda, constante de seu objeto social, tais como embalagens, cal virgem e cal hidratada;
- (c) a embalagem de transporte integra o custo de venda do produto e faz parte do processo industrial, que só se encerra com a aquisição pelo consumidor final; além disso, a cal virgem e a cal hidratada são insumos básicos de produção do cobre eletrolítico, atividade fim da empresa, pois entram em contato com a caldeira para seu resfriamento, com as bombas para promover a selagem e ainda na produção de água industrial, participando do tratamento de efluentes;
- (d) requer seja provido o recurso especial para reforma do acórdão recorrido na parte que lhe foi desfavorável.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 3.820 a 3.833) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Na sessão de julgamento em que apreciado o presente processo, restou vencido o presente voto apenas com relação ao reconhecimento do crédito de PIS e COFINS não-cumulativos dos materiais de embalagem (*pallets*), prevalecendo quanto aos demais pontos.

Os recursos especiais de divergência interpostos pela Contribuinte CARAÍBA METAIS S.A. (fls. 3.647 a 3.665) e pela FAZENDA NACIONAL (fls. 3.575 a 3.594) atendem aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

No mérito, cinge-se a controvérsia à:

- (i) definição do conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições para o PIS e a COFINS na sistemática não-cumulativa, buscando a caracterização da cal virgem/cal hidratada e das embalagens de transporte como insumos, objeto de insurgência recursal pela Contribuinte.
- (ii) possibilidade de admissão dos créditos das aquisições de cal virgem/cal hidratada, na apuração do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, matéria suscitada em sede de recurso especial da Fazenda Nacional.

Previamente ao exame dos recursos especiais, importa esclarecer que a Contribuinte trouxe como paradigmas acórdãos que tratam do conceito de insumos segundo o critério da necessidade/essencialidade ao processo produtivo, tendo sido admitido o apelo nesses termos. Por isso, embora em trechos de sua fundamentação requeira sejam reconhecidos como insumos todos os custos incorridos na produção, adotando o conceito da legislação do IRPJ, a análise da insurgência dar-se-á consoante o exame de admissibilidade: conceito de insumos adotado no acórdão recorrido, segundo o qual deve ser o bem ou serviço empregado no processo produtivo *versus* o conceito de insumos pelo critério da necessidade/essencialidade ao processo produtivo, consoante entendimentos retratados nos paradigmas trazidos pelo Sujeito Passivo.

No que tange aos insumos especificados nos recursos da Fazenda Nacional e do Sujeito Passivo - cal virgem e cal hidratada e materiais de embalagem, entende-se ter sido comprovada a divergência jurisprudencial no caso em exame. Isso porque a Fazenda Nacional trouxe paradigma referente aos produtos utilizados no tratamento de água e efluentes - acórdão nº 204-00795 - e o Sujeito Passivo indicou paradigma que trata de

despesas gerais para a produção dos bens - acórdão nº 3202001.019. Assim, entendeu-se como comprovada a divergência jurisprudencial com relação à cal virgem e à cal hidratada.

Com relação aos materiais de embalagem - utilizados no transporte interno da produção e consistentes em "*palete, bobina de madeira*", "*palete jumbo de madeira*", "*tábuas de pinus para paletização*", "*barrotes de eucalipto para transporte de jump da ala A para a ala B*" -, está inserido na discussão relativa ao conceito de insumos, conforme tem sido adotado neste Colegiado.

Para melhor compreensão o julgado, inicia-se o exame dos recursos estabelecendo o conceito de insumos a ser adotado.

I. Conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa

A discussão principal posta nos autos refere-se ao conceito de insumos para determinação do que pode ser utilizado pela Contribuinte como crédito de PIS e de COFINS. No acórdão recorrido, restou consignada a tese de que são insumos os bens ou serviços empregados na produção, tendo contato direto com a mercadoria a ser produzida. Entende-se, no entanto, ser adequado para a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS o conceito de insumo segundo o critério da sua essencialidade para o processo produtivo, sendo mais amplo que aquele fixado na decisão do Colegiado *a quo*, pelas razões a seguir expostas.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

² **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento;

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa.

[...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (grifou-se)

Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, 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.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego**

indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente 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 está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

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 elasticados.

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)

Ainda no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema está novamente em julgamento no recurso especial nº 1.221.170 - PR, pela sistemática dos recursos repetitivos, contendo até o momento voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho pelo reconhecimento da ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério amplo/próprio na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo. O julgamento não foi concluído até a presente data.

A posição do Superior Tribunal de Justiça, para definição de insumo, mantém-se pela adoção de critério próprio/amplo em função da receita, atendendo aos requisitos da pertinência, relevância e essencialidade. Embora existam casos isolados cujas decisões adotaram o critério restritivo (IPI), não há fato novo ou mudança de entendimento do Tribunal da Cidadania suficiente para acarretar mudança de posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Do contrário, estar-se-ia adotando premissa de julgamento equivocada e, ainda, violando frontalmente o princípio da segurança jurídica.

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

De posse do critério a ser adotado para definição dos insumos aptos a gerar créditos de PIS e COFINS não cumulativos, adentrar-se-á a análise do caso concreto, relativamente ao insumo da cal virgem e da cal hidratada.

II. Insumos - cal virgem e cal hidratada; materiais de embalagem e despesas administrativas.

A Contribuinte é pessoa jurídica que atua no ramo metalúrgico de produção de cobre eletrolítico, obtido a partir do beneficiamento de cobre proveniente das minas deste metal. Conforme consta no "Projeto para o Reaproveitamento da Água Ácida da UAS na Caraíba Metais S/A" (fls. 109 a 119), o processo produtivo ocorre basicamente em duas etapas: uma piro metalurgia (fundição) e uma hidro metalurgia (eletrolise).

Os gases produzidos na fundição chegam à Unidade de Ácido Sulfúrico - UAS para tratamento de purificação, do qual resulta a geração de um efluente ácido (água ácida), tornando-se necessário o tratamento deste. É na etapa de tratamento dos efluentes líquidos que são consumidos mensalmente, dentre outros, aproximadamente 2.000 toneladas de cal virgem (fls. 111).

Além disso, consoante Laudo Técnico do Processo Produtivo (fls. 1.233 a 1.237), há utilização da cal hidratada na Unidade de Tratamento de Efluentes (UTE) para transformar a água dos poços artesianos em água potável e água industrial, que são remetidas às unidades produtivas. Segue transcrição de trechos do laudo para elucidar a utilização da cal virgem e da cal hidratada no processo produtivo:

[...]

2 — Estação de Tratamento de Água:

Toda água aduzida dos poços artesianos (água bruta) chega a ETA por uma tubulação de 036", passando a princípio num tanque subdividido em dois outros, por uma meia parede internamente. A água bruta completa a primeira divisão e depois verte para a segunda. Estes tanques funcionam como decantador, pulmão e emergência. A água deste tanque transferida para tratamento através de uma interligação existente entre este tanque e a caixa de mistura rápida onde é adicionado cloro($Cl_2(g)$) e uma solução saturada de cal hidratada a 1,5%. Após as adições destes produtos, a água passa por um dispositivo de medição de vazão (Calha Paschal) indo em direção a uma caixa divisora, onde segue dois caminhos cada um para um tanque de decantação. Estes tanques possuem calhas na superfície onde a água é coletada e direcionada para três filtros de areia, dos seis instalados. Estes filtros são tanques abertos com fundo falso, possuem crepinas para retenção da areia e a filtração ocorre por gravidade. A água filtrada é armazenada em tanques subterrâneos instalados logo abaixo dos filtros. Uma pequena parte dessa água é enviada para consumo como água Potável e a maior parte é enviada para unidades produtivas como Água Industrial.

[...]

Durante o processo de tratamento é utilizado leite de cal (cal hidratado) em duas etapas, oxidação e neutralização do efluente.

Na etapa de Oxidação, o leite de cal tem a função de manter o pH no valor adequado para remoção de arsênio do efluente na forma de arsenato férrico.

Já na etapa de Neutralização, o leite de cal reage com os demais metais presentes formando hidróxidos metálicos, posteriormente removidos, juntamente com o arsenato férrico, na etapa de Filtração.

A obtenção do leite de cal (cal hidratado) se dá pela adição de água à cal virgem, após processo de moagem, numa área destinada para preparação de reagentes da UTE.

[...]

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, evidencia-se como necessário/essencial à produção o tratamento de efluentes, processo no qual são utilizados como insumos a cal virgem e a cal hidratada, devendo ser reconhecido o seu direito ao crédito.

Além disso, conforme esclarecido no acórdão de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, não é aplicável a condicionante de se entender como insumo somente a cal hidratada e a cal virgem empregadas na água que ingressa no processo produtivo, pois conforme consta dos laudos *"tanto a água que "entra" no processo produtivo, quanto os efluentes que "saem" do referido processo são tratados com a cal hidratada e que a cal virgem é convertida em cal hidratada mediante adição de água (hidratação)"*. Portanto, são insumos essenciais ao processo produtivo da empresa, por integrarem o custo de produção. A decisão referida foi assim fundamentada:

[...]

Portanto, o problema no argumento da relatora não reside em contradição decorrente da adoção deste ou daquele conceito de insumo.

*O problema desta parte no voto reside no fato da relatora ter ficado na dúvida quanto à participação desses produtos no processo produtivo e ter formulado uma conclusão condicional, ou seja, ela reconhece o direito aos créditos sobre as aquisições de cal hidratada e cal virgem **desde que** esses produtos sejam utilizados na água que ingressa no processo produtivo.*

Assim, o pressuposto dos embargos deveria ter sido omissão de ponto sobre o qual o colegiado deveria ter se manifestado, pois para a relatora não ficou esclarecido como a cal hidratada e a cal virgem participam do processo produtivo.

*Ela foi acompanhada pela maioria dos conselheiros quanto à decisão de considerar aqueles produtos insumos **desde que** eles fossem adicionados à água industrial que "entra" no processo produtivo.*

Naquela composição, a maioria dos membros do colegiado entendia que um bem só poderia ser caracterizado como insumo, quando "entra" no processo produtivo para contribuir na formação do produto.

Os Conselheiros Marcos Ortiz e Antonio Carlos Atulim foram vencidos porque deram provimento, por considerarem que a cal hidratada e a cal virgem se constituem em insumos por integrarem o custo de produção dos produtos industrializados pelo contribuinte, independentemente de serem aplicados na "entrada" ou na "saída" do processo produtivo. Para esses dois conselheiros, o que é relevante para caracterizar um bem como insumo é a relação de pertinência entre o bem e o processo produtivo.

*Portanto, uma vez que a maioria dos membros entendia ser relevante se o insumo era consumido na "entrada" ou na "saída" do processo produtivo, é preciso sanar a omissão do ponto sobre o qual o colegiado deveria ter se manifestado e também a decisão condicional, pois não é possível reconhecer um direito **desde que** esteja verificada determinada situação de fato não aferida no momento do julgamento. O processo é justamente um meio colocado à disposição das partes para reconstruir a*

situação de fato por meio das provas. Por esse motivo não se pode admitir uma decisão condicional, pois a prova do fato gerador do direito ficaria postergada para o momento da liquidação do julgado, ficando fora da apreciação do órgão incumbido de julgar o processo.

Nesse passo, o exame do laudo acostado às fls. 1234 a 1235 do PDF, assinado pelo Eng. Elihu Rubens de Castro Neto, e do laudo de fls. 1236 a 1237 do PDF, assinado pela Eng^a. Ana Carolina Lirio de Almeida, revelam que toda a água que entra na empresa provém de poços artesianos. O Contexto dos referidos laudos permite concluir que tanto a água que "entra" no processo produtivo, quanto os efluentes que "saem" do referido processo são tratados com a cal hidratada e que a cal virgem é convertida em cal hidratada mediante adição de água (hidratação).

Portanto, essa constatação de que a cal é utilizada na água que entra no processo produtivo retira o caráter condicional e confirma o resultado do julgamento proferido por este colegiado na assentada do dia 20 de março de 2013.

Continuam vencidos os Conselheiros Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim, que deram provimento ao recurso por considerarem que o direito ao crédito em relação à cal hidratada e à cal virgem existe em razão desses produtos caracterizarem custo de produção do produto industrializado pela recorrente.

Em relação à questão levantada na sessão de julgamento do mês de outubro de 2013, quanto à execução deste julgado, verificase que realmente será necessário segregar a cal aplicada na água que "entra" no processo produtivo daquela aplicada nos efluentes que "saem" do referido processo.

Tal segregação poderá ser feita com base na descrição do tratamento dos efluentes de fls. 109 a 119. Isto porque na fl. 111 consta que são aplicadas cerca de 2.000 toneladas por mês de cal virgem no tratamento dos efluentes que "saem" do processo produtivo.

Desse modo, à luz das provas que constam do processo, se pode extrair o valor das aquisições de cal virgem que dão direito ao crédito por uma operação aritmética de subtração. Tendo em vista que a informação de fl. 111 permite concluir que na água que "sai" do processo produtivo (efluentes) só é aplicada a cal virgem (2.000 Toneladas/mês), bastará subtrair do total de aquisições mensais desse produto as 2.000 toneladas para se chegar à base de cálculo do crédito relativo ao referido insumo. Como não há aplicação de cal hidratada na saída dos efluentes, presume-se que toda a quantidade adquirida desse produto é utilizada na água que "entra" no processo produtivo. Assim, a base de cálculo do crédito sobre a cal hidratada corresponderá ao total das aquisições mensais desse produto, quando houver aquisição, já que a cal hidratada também pode ser obtida por meio da adição de água à cal virgem (vide relatório de diligência fl. 128 e laudos de fls. 1234 a 1237).

Por fim, quanto à alegação verbal da ilustre advogada da recorrente, no sentido de que parte água que sai do processo industrial é reaproveitada, cabe esclarecer que o reaproveitamento de uma parte da água não tem

influência sobre a apuração do crédito sobre a cal virgem, pois o crédito está sendo tomado sobre o insumo "cal virgem" e não sobre a água.

Com esses fundamentos, voto no sentido de acolher os embargos de declaração sem efeito modificativo, para sanar a omissão do ponto sobre o qual deveria o colegiado ter se manifestado, afastando o caráter condicional do voto quanto ao direito de o contribuinte tomar o crédito em relação às aquisições de cal hidratada e cal virgem.

[...]

Portanto, a cal virgem e a cal hidratada devem ser consideradas como insumos pois guardam caráter de necessidade e essencialidade ao processo produtivo do cobre eletrolítico, ou seja, há relação de pertinência com o processo produtivo. Além disso, serão também considerados como insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS não cumulativos mesmo pelo critério de integrarem o processo de produção, pois empregados diretamente na fabricação dos bens destinados à venda - no tratamento da água que ingressa na cadeia produtiva e nos efluentes que são originados do referido processo. Prevaleceu, portanto, a posição adotada no acórdão recorrido, não havendo reforma neste ponto.

No que tange aos materiais de embalagem - os *pallets* - guardam nítida relação de pertinência, relevância e essencialidade com a atividade produtiva do Sujeito Passivo, constituindo-se em insumos do processo produtivo passíveis de creditamento de PIS e COFINS não cumulativos. Esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais tem entendimento de que são insumos, gerando crédito de PIS e COFINS pela sistemática não cumulativa. Nesse sentido, é o acórdão nº 9303-003.477 proferido por este Colegiado, cujos fundamentos foram assim explicitados:

[...]

Quanto às embalagens de transporte, não identifico qualquer óbice ao seu aproveitamento mesmo no tocante ao IPI e ainda que se adote o entendimento constante do PN CST 65/79. É que, como já disse, ele apenas se destina à configuração de produto intermediário por analogia com o conceito de matérias primas nada tendo a ver com o material de embalagem. Este é referido na própria legislação do IPI de forma absolutamente genérica, sem qualquer ressalva, a não ser a de que não seja bem do ativo permanente.

[...]

E não é muito diferente minha motivação para dar provimento ao recurso do contribuinte no que tange aos pallets: consoante sua defesa, não contestada em específico no auto, são eles empregados para a movimentação de cargas dentro do estabelecimento, isto é, antes de encerrado o seu processo produtivo com a disponibilização do produto final para venda. É também afirmado que sua vida útil não supera aquela que o mantém no ativo circulante.

[....]

Noutro giro, com relação aos insumos relativos às despesas de natureza administrativa elencados pelo Sujeito Passivo, quais sejam **serviços de alimentação, transporte, passagens aéreas e hospedagem**, entende-se não conferirem direito ao creditamento do PIS e da COFINS não cumulativas, pois não guardam relação de pertinência/essencialidade com o processo produtivo.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e dá-se provimento parcial ao recurso especial da Contribuinte, para excluir somente as despesas administrativas.

É o voto.

(assinado digitalmente)
Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões, quanto ao direito de se aproveitar créditos sobre os gastos incorridos com aquisições de materiais de embalagens (pallets).

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Como visto, a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto. Aliás foi por esta razão que parte dos conselheiros, inclusive eu, votou pelas conclusões com a relatora para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. É que a própria decisão recorrida, somente acatou a parte dos créditos na utilização da cal virgem e hidratada relativa à sua utilização direta no processo produtivo.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto à possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins sobre as aquisições de pallets utilizados no transporte interno de produtos e/ ou como embalagem de proteção, no transporte dos produtos vendidos.

O acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de tal creditamento, afirmando que tais produtos integram o conceito de insumos utilizados na produção dos bens produzidos e vendidos pelo produtor/vendedor.

Porém, como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da essencialidade, adotado pelo voto vencido.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento do PIS e da Cofins:

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

(...)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa

jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

(...).

2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...).

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos das contribuições os custos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não haveria necessidade de ter descido a tantos detalhes.

No presente caso, é incontroverso que os pallets adquiridos para utilização no transporte interno dos produtos fabricados e/ ou de equipamentos ou, ainda, utilizados como embalagem de proteção, no transporte dos produtos vendidos, não constituem insumos nem despesa de frete na operação de venda.

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que os gastos com aqueles bens e serviços estão vinculados às atividades do contribuinte. Mas o legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços. Portanto considerando que tais gastos não se enquadram no conceito de insumos nem foram utilizadas diretamente na fabricação dos produtos não é possível tal creditamento, a não ser nas hipóteses expressamente previstas na legislação.

Importante lembrar ainda, que no acórdão recorrido, tais créditos foram indeferidos com o fundamento de que tais itens seriam componentes do ativo não circulante do contribuinte. Vejam excerto do voto da relatora:

(...)

Relativamente aos “paletes de madeira” “tábuas” e “barrotes de eucalipto” utilizados para movimentação interna dos produtos industrializados entendo que não se enquadram no conceito de insumo tal como previsto no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03, **até porque pelo valor e tempo de vida útil desses bens eles não podem ser deduzidos com despesa operacional e devem ser contabilizados no ativo não circulante** (art. 301 do RIR/99) sujeitando-se à depreciação, cuja despesa dela decorrente pode ser aproveitada para crédito do PIS e da COFINS não cumulativos, nos termos do inciso III do § 1º do artigo 3º da mesma Lei 10.833/03. Nesse sentido há diversas soluções de consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como a que a seguir se transcreve:

(...)

Observe-se que no recurso especial do contribuinte não se combateu esta conclusão do acórdão recorrido.

Assim, por se tratar de gastos com bens que não foram utilizados no processo de produção dos bens produzidos/vendidos, mas na deslocação de equipamentos e/ ou como embalagens de proteção no transporte de produtos acabados/vendidos, devem ser mantidas as glosas sobre as aquisições de referidos produtos.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal