



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

**Processo nº** 13878.000208/2005-74  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-002.822 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2016  
**Matéria** DCOMP - COFINS não cumulativo  
**Recorrente** AJINOMOTO BIOLATINA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo - vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo “insumo”, como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.

CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os gastos com embalagens de transporte - *pallet*, papelão e os filmes *stretch*, integram o custo dos produtos fabricados e exportados pela recorrente, gerando créditos passíveis de desconto da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA. A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.

Na apuração de PIS/Cofins não cumulativo, a aprovação da existência do direito de crédito incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração por parte do contribuinte, deve a Fiscalização promover o lançamento como saldo a ser encontrado a seu alance.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reverter as seguintes glosas dos créditos tomados sobre: (i) gastos com embalagens de transporte - *pallet*, papelão e os filmes *stretch*; e (ii) água e seu tratamento - 40% que foram glosados por não ser utilizada no processo produtivo. Vencido o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra quanto ao item (ii). Vencida Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz quanto aos produtos químicos, produção e vapor e energia térmica. Vencido o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro que deu provimento integral. Vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto quanto a energia térmica e vapor. Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Atulim quanto aos produtos químicos. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

Designado como Redator do voto vencedor referente ao tem (5b) da conclusão, o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

*(assinado digitalmente)*

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Valdete Aparecida Marinheiro e Waldir Navarro Bezerra.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 4ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP (fls. 687/708 do processo eletrônico), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra despacho decisório que homologou parcialmente o formulário de Pedido de Ressarcimento de Crédito (fls. 03), cujo crédito provém do saldo credor da contribuição da COFINS não cumulativos, relativo a receitas de exportação (§ 1º, do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003), apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao segundo trimestre de 2005.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cujo crédito provém do saldo credor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao segundo trimestre de 2005, no valor de R\$ 3.286.514,85.*

*Foi anexado a este o processo nº 13878.000209/2005-19, referente a pedido de ressarcimento relativo a créditos vinculados à receita do mercado interno tributada à alíquota zero, referente ao mesmo período, no valor de R\$ 323.097,66.*

*Aos pedidos, foram vinculadas Declarações de Compensação (DComp) aproveitando os respectivos créditos.*

*A DRF/Piracicaba-SP, analisou ambos pedidos por meio do despacho decisório de fls. 626/637, reconhecendo parte do direito creditório, no valor total de R\$ 3.302.487,50 para os dois pedidos, e homologou as compensações a eles vinculadas.*

*Conforme documentos de fls. 653/654, a parcela do crédito que excedeu as compensações pretendidas pela requerente, no valor de R\$ 1.546.669,12, foi a ela ressarcida.*

*De acordo com o Termo de Informação Fiscal, de fls. 516/532, o deferimento parcial do pleito decorreu, em parte, do entendimento da fiscalização de que insumo, no âmbito da não cumulatividade, seria apenas as matérias primas, os produtos intermediários, 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 Assim, foram apuradas glosas referentes a vários itens que a contribuinte considerou como créditos, abaixo resumidas:*

*- Gastos com embalagens de transporte, pelo fato de a fiscalização considerar como insumo somente as embalagens de apresentação.*

*- Água utilizada no processo produtivo: somente 60% desses gastos foram considerados insumos, correspondente à parcela da água que é incorporada ao produto em fabricação, os outros 40% por se referir a à parcela da água que não é incorporada ao produto nem sofre alterações causadas pela ação direta sobre*

*o produto durante o processo produtivo, não foram considerados insumos e tiveram seus valores glosados. Também foram glosados os produtos químicos aplicados à parcela da água que evapora antes de se incorporar ao processo produtivo.*

*- Gastos com energia térmica, por falta de previsão legal.*

*Cientificada do despacho decisório e inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade, às fls. 659/667, alegando primeiramente, quanto à embalagem, que o pallet utilizado pela empresa compõe o custo final do produto, além de ser descartável e de uso obrigatório nas operações de exportação.*

*As chapas de papelão e os filmes stretch também são utilizados como embalagens descartáveis.*

*Em relação aos produtos químicos, alega que, vários produtos glosados são utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos, conforme prevê o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Tais produtos são incluídos na água da caldeira essencial para a produção da empresa e todos os produtos levam água em sua composição.*

*Argumenta que a água utilizada no processo produtivo recebe inúmeros produtos químicos para garantir a qualidade de pureza e qualidade exigidas pela Anvisa.*

*Conforme Solução de Consulta, que transcreve, os gastos com água e produtos químicos devem gerar créditos da não cumulatividade.*

*Argumenta que a água perdida em vapor deve ser considerada insumo porque tem contato, desgaste e perda de propriedades.*

*E prossegue a impugnante:*

*Com relação ao sulfato de alumínio líquido ferroso, sulfato de ferro e hipoclorito de sódio, são produtos utilizados tanto no decanto de resíduos e detritos bem como na eliminação de micro organismos. Ressalte-se que MENCIONADA UTILIZAÇÃO É EXIGIDA PELA ANVISA, ÓRGÃO FISCALIZADOR DA VIGILÂNCIA SANITÁRIA. Após o processo de eliminação a água é diretamente utilizada no processo produtivo diretamente em contato com os demais componentes da fórmula de nossos produtos.*

*Com relação ao vapor vale salientar que todo o processo de secagem de nossos produtos estão diretamente ligados aos processos de caldeira e também mediante a utilização de vapor.*

*Logo ressalte-se que água, embora em processo de vapor, e ainda com sua NECESSÁRIA utilização no processo produtivo, por si só concedem todo o lastro exigidos pela legislação visando a obtenção do crédito.*

*No tocante à energia térmica, alega que os respectivos créditos estão previstos no citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e que foi inteiramente consumida no processo produtivo.*

Cientificada da referida decisão em 29/07/2014 (fl. 714), a interessada, em 28/08/2014 (fl. 718), apresentou o recurso voluntário de fls. 718/727, com as alegações resumidas abaixo:

(i) que a DRF/Piracicaba entendeu por bem reconhecer apenas parte do direito creditório, glosando o valor de R\$ 307.125,01, que seriam correspondentes à glosa de gastos com:

- a) embalagens de transporte (*pallets*, papelão e filmes de *stretch*);
- b) gastos com água utilizada, dos quais 40% foram glosados;
- c) produtos químicos aplicados ao tratamento da água (purificação);
- d) parcela da água que evapora antes de se incorporar ao processo produtivo (produção de vapor), e
- e) gastos com energia térmica;

(ii) No mérito, faz considerações sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, cita a legislação pertinente, salientando que não se nota no texto constitucional qualquer limitação à não cumulatividade, mas apenas a afirmação de que a Lei definirá os setores de atividade em que serão incidentes a não cumulatividade do PIS e da COFINS. Assim, pretender limitar as hipóteses de creditamento na incidência não cumulativa do PIS e da COFINS implica em tributar fato outro que não a receita, ferindo um dos princípios basilares do nosso ordenamento jurídico tributário, o da capacidade contributiva;

(iii) alude considerações sobre o conceito de INSUMOS e que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 não trazem qual é a definição de "insumo", mas apenas autorizam o desconto dos créditos decorrentes da sua aquisição. Assim, ao adotar conceito equivocado de insumo, o Órgão julgador acaba por glosar erroneamente parcela legítima de crédito da ora recorrente, já que, conforme demonstrado, qualquer despesa necessária para o processo de geração de receita tributável deve ser admitido como insumo.

(iv) Cita várias decisões sobre a matéria proferidas deste CARF e de juristas.

De todo o exposto, requer a revisão do acórdão recorrido e do despacho decisório que glosou parte do crédito pretendido pela recorrente, concedendo-lhe direito integral ao crédito referente ao segundo trimestre de 2005.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

### 1) Admissibilidade do recurso

Como visto, em 29/07/2014, a Recorrente foi cientificada da decisão da primeira instância (fl. 714 – data da abertura dos arquivos no link Portal e-CAC). Em 28/08/2014 (fl. 718), apresentou recurso voluntário a este CARF (fls. 718/727).

Portanto, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

## **2) Da anexação de processo**

Ressalte-se que foi anexado a este os PAF nº 13878.000209/2005-19, referente a pedido de ressarcimento postulado relativo a créditos vinculados à receita do mercado interno tributada à alíquota zero, referente ao mesmo período no valor de R\$ 323.097,66. A DRF/Piracicaba-SP, **analisou ambos pedidos** por meio do despacho decisório de fls. 626/637, reconhecendo parte do direito creditório.

## **3) Do Mérito**

Como já exposto, a lide envolve discussão concernente à existência ou não de direito creditório referente ao regime de incidência não-cumulativa do PIS de competência do segundo trimestre de 2005, referente aos insumos mencionados.

A recorrente, cuja denominação é **Ajinomoto** do Brasil, tem por objeto social (estatuto social apenso aos autos), a indústria, comércio, importação, exportação, representação e distribuição de produtos e ingredientes alimentícios e bebidas, produtos químicos em geral, para agricultura, produtos e insumos farmacêuticos e cosméticos.

Consta dos autos que no ano-calendário 2005, a empresa enquadrava-se no regime não cumulativo do PIS para as receitas decorrentes de sua produção.

**O núcleo da questão em combate concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos – bens ou serviços adquiridos, que geram direito aos créditos de PIS e da COFINS.**

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

A legislação pertinente ao regime autoriza, ainda, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O cálculo do crédito é realizado mediante a aplicação das mesmas alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre referidos custos,

despesas e encargos (vide artigo 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas leis, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º, fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela.

Assim, não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física (hipótese prevista originariamente nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), bem como (e agora incluídas pela Lei 10.865/2004) as quantias despendidas na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, e aqui (isenção), quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Os créditos apurados deverão ser utilizados, prioritariamente, para a dedução do valor devido das correspondentes contribuições a recolher. **No caso de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação**, poderão tais créditos ser utilizados para a compensação com outros débitos da própria empresa, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. As leis instituidoras da não-cumulatividade admitem, ainda, o ressarcimento em dinheiro, caso não seja possível a utilização dos créditos para a dedução das contribuições a recolher até o final de cada trimestre do ano civil.

**A questão posta em exame nos autos diz respeito, justamente, à existência ou não de direito ao creditamento do PIS não-cumulativo em vista da aquisição de matérias-primas e de serviços utilizados no processo produtivo destinado à exportação.**

Com efeito, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como do correspondente preceito da Lei nº 10.637 de 2002, prevê o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

#### ***4) Da definição de insumos no contexto da não-cumulatividade***

Sabe-se que essa questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.637 de 2002 e Lei nº 10.833/03, revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividade do IPI e do PIS/Cofins.

No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03).

Da leitura das redações do dispositivo que trata do creditamento em decorrência da aquisição de insumos – a atual e as historicamente concebidas para referido preceito – constata-se que o termo “insumo”, na forma como é e sempre foi empregado, nunca se apresentou no texto normativo de forma isolada, mas **continuamente associado** ao seu papel de fator de produção ou na prestação de serviços, **ou na fabricação de produtos destinados à venda, ou seja, ao processo de industrialização.**

No regime não-cumulativo de PIS/Cofins, a Lei dispõe de maneira diferente da legislação do IPI, reconhecendo o crédito em relação à aquisição de “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” (art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003).

O legislador, como visto, vai além do âmbito da industrialização, utilizando termos mais amplos, referindo-se à produção ou fabricação de bens e, também, à prestação de serviços.

O contexto em que ocorre a incidência de PIS/Cofins, apresenta como fato gerador a receita bruta ou faturamento, referindo-se, assim, a todo tipo e amplitude de atividade produtiva, não se limitando apenas à fase de industrialização.

Desde o primeiro momento este Conselho recusou a pretensão de confinar o conceito de insumo aos mesmos critérios da legislação do IPI, conforme serve de exemplo o seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual foi negado provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional:

*CRÉDITO. RESSARCIMENTO, A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

*Recurso negado Acórdão 9303001.035, Processo 11065.101271/200647, Rel.*

*Cons. Henrique Pinheiro Torres, j. 23/08/2010*

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos – bens ou serviços – que sejam aplicados na produção – de bens ou serviços –, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

O entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

*“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (...) (Acórdão 3301-00.423, Processo*

11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Assim, na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com **conceito de custo de produção**, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/03, integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Para definir o conceito de insumo no PIS e na COFINS não cumulativos é necessário constatar a essencialidade do bem ao processo produtivo do contribuinte. Assim, geram crédito do PIS e da COFINS não cumulativos somente as despesas com materiais considerados essenciais.

Portanto, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos.

É com este enfoque que passaremos a examinar os argumentos apresentados pela Recorrente frente os elementos e constatações presentes nos autos.

##### **5) Dos Insumos consumidos pela recorrente**

A recorrente discorre em seu recurso voluntário que no desenvolvimento de sua atividade produtiva, adquire diversas matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e serviços que são empregados no processo de fabricação e comercialização de seus produtos.

Dentre eles, aqueles arrolados nos demonstrativos de fls. 516/532 – Termo de Informação Fiscal, em que parte foram objeto de glosa e que no entender da recorrente, geram o direito ao crédito do COFINS.

A recorrente ressalta em seu recurso que tais custos visa um só e único fim: o produto final industrializado, conforme trecho abaixo transcrito de seu recurso:

*“(...) Assim, se os **pallets**, filmes de **stretch** e chapas de papelão são requisitos para o transporte sem contaminação e/ou alteração das características dos produtos e obrigatórios para o processo de exportação, sendo descartáveis, ou seja, do tipo one way, evidente que sua utilização é imprescindível para o processo de geração de receitas, gerando custos a cada etapa, enquadrando-se no conceito de insumo e devendo dar direito ao crédito pretendido.*

*O mesmo pode se dizer em relação à água, aos produtos químicos, que são utilizados para purificação da água, conforme exigência sanitária, e para manutenção das máquinas e equipamentos utilizados na fabricação do produto final e, sem os quais, tal fabricação seria impossível. Também são insumo e dão direito ao crédito.*

*Incorreta também é a glosa dos créditos correspondentes a parcela da água que não teve contato com o produto, uma vez que 100% da água utilizada é necessária para o processo produtivo, tal qual o vapor utilizado na secagem e finalização do produto, ou seja, parte indispensável na cadeia produtiva.*

*Por fim, com relação à energia térmica utilizada, sem ela, o maquinário não funcionaria, impedindo a produção. Logo, perfeitamente enquadrada no conceito de insumo, devendo também gerar direito ao crédito”.*

Já o Fisco por sua vez, de acordo com o Termo de Informação Fiscal de fls. 516/532, informa que deferimento parcial do pleito decorreu, em parte, do entendimento de que insumo, no âmbito da não cumulatividade, seria apenas as matérias primas, os produtos intermediários, 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.

No caso sob análise, quanto aos elementos probatórios, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para pleitear o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto à sua existência e líquido quanto ao valor solicitado.

Nesse contexto, foram apuradas glosas referentes a vários itens que a Recorrente considerou como créditos, que passamos a analisar cada um deles na sequência.

**a) Das embalagens de transporte - pallet, papelão e os filmes stretch.**

Alega a Recorrente que os custos glosados foram efetuados de forma equivocada, pois tais insumos são descartáveis e obrigatórios no caso de exportação.

*“(…) Assim, se os **pallets**, filmes de **stretch** e chapas de papelão são requisitos para o transporte sem contaminação e/ou alteração das características dos produtos e obrigatórios para o processo de exportação, **sendo descartáveis, ou seja**, do tipo one way, evidente que sua utilização é imprescindível para o processo de geração de receitas, gerando custos a cada etapa, enquadrando-se no conceito de insumo e devendo dar direito ao crédito pretendido.*

Por outro lado, a fiscalização em sua análise contida no item 15 do Termo de Informação Fiscal (fl. 467/475), descreve a motivação da glosa, informando que se trata de gastos com embalagens de transporte, pois considera como insumo somente as embalagens de apresentação. Veja-se:

*15. A relação das notas fiscais do 2º. trimestre de 2005 que compõem os valores declarados no DACON foram verificadas, por amostragem, com o escriturado em sua contabilidade apresentada em meio digital. Após este primeiro passo, a fiscalização verificou se os bens ou serviços constantes das notas fiscais poderiam compor a base de cálculo do crédito da Cofins. Neste sentido, verificamos que os materiais de embalagem a seguir identificados enquadram-se no conceito de embalagens de transporte, como já discorrido no item 12, visto que não se integram aos produtos fabricados, mas se desfinam tão-somente*

ao transporte destes, como informado às fls. 506 (item 2), e por isso não podem compor a base de cálculo dos créditos da Cofins.

No mesmo diapasão, decidiu-se no acórdão recorrido:

(...) Como restou claro, de acordo com o entendimento acima exposto, aplica-se à embalagem o mesmo que o disposto aos demais insumos, ou seja, o gasto com embalagem só é considerado insumo se esta se incorporar ao produto em fabricação ou sofrer alteração em suas propriedades em função da ação diretamente exercida sobre ele, ou seja, somente as embalagens de apresentação do produto geram direito ao crédito, posto que esta se incorpora ao produto em fabricação.

Assim, as embalagens destinadas apenas a proteger ou transportar o produto acabado não dão direito a crédito da não-cumulatividade, mesmo que descartáveis e/ou de utilização obrigatória.

Observa-se ainda que no Termo de Constatação Fiscal, lavrado pelo Fisco, a Recorrente, em resposta ao Termo de Intimação, informou o que segue sobre os gastos com embalagens de transporte (fl. 513):

(...) 2) Sobre os materiais de embalagem: **Resposta** - Os materiais que não se incorporam aos produtos finais durante o processo de fabricação, que não contêm indicações promocionais destinadas à valorização dos produtos, mas que se destinam ao transporte destes são: Chapa Papelão Ondul 1,1x1,1m Ref.10942, Chapa Papelão Ondul 1,2x1,0m Ref.onda 2, Chapa Papelão 1,20x2,20m, Filme Cobertura para Paletiz 1600x80m, Filme Strech para Paletizacao 500x25 HLm, Filme Strech para Paletizacao 50x30 HLm, Filme Strech para Paletizacao 50x40 HLm, Pallet madeira 1,0x1,2x0,12m Dpi Face, Pallet madeira 1,1x1,1x0,10m Dpi Face, Pallet Madeira 1,20x1,00x0,13m Dupla Face, Pallet Pinus 1,0x1,0m (tábuas 08+03), Pallet Pinus 1,0x1,2 Dupla Face 9 tábuas, Pallet Pinus 1,0x1,2m - 4 Entr Dpi Face, Pallet Pinus 1,1x1,1m Exportação 1 Face, Pallet Pinus 1,1x1,2 Dupla Face, Pallet Pinus 1,1x1,2 Dupla Face 9 tábuas.

Com efeito, revendo os termos do Relatório do Fisco, verifico que, concernente ao material de embalagem (**pallet, papelão** e os **filmes strech**), *a priori*, sua admissão não foi vetada, entretanto, restringida àqueles **produtos por se tratarem de embalagens para transporte e não de apresentação**, na premissa que o termo “insumo” refere-se aos bens e serviços utilizados diretamente no processo industrial ou produtivo.

No entanto, a recorrente alega que a glosa, atingiu os créditos oriundos da aquisição de desses produtos por possuírem requisitos para o transporte sem contaminação e/ou alteração das características dos produtos e obrigatórios para o processo de exportação, **sendo descartáveis, ou seja, do tipo “one way”**, evidente que sua utilização é imprescindível para o processo de geração de receitas, gerando custos a cada etapa, enquadrando-se no conceito de insumo e devendo dar direito ao crédito pretendido.

Neste caso, entendo que assiste razão a recorrente, pelas razões seguintes.

O acondicionamento dos produtos a serem exportados constitui-se em etapa da industrialização e, como tal em face do princípio da não cumulatividade das contribuições,

deve ter todos os valores relativos às suas aquisições de fornecedores considerados para fins de dedução de créditos.

Pois conforme informado pela recorrente, os *Pallets*, filmes de *stretch* e chapas de papelão, são requisitos para o transporte sem contaminação e/ou alteração das características dos produtos e obrigatórios para o processo de exportação, sendo descartáveis, ou seja, do tipo *one way*.

Como já frisado anteriormente sobre o conceito de insumos, a tendência é o acolhimento da interpretação que, sem se restringir às legislações do IPI e do IRPJ, busca a construção do conceito de insumo a partir de critérios próprios do PIS/Pasep e da Cofins. Insumo, nessa linha, abrangeria o custo de produção e, dependendo das particularidades do caso concreto, despesas de venda do produto industrializado, notadamente quando incorridas para atender exigências indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto.

Feito esse registro, ingressando no exame do caso concreto, verifica-se que a fiscalização, consoante já destacado, não reconheceu o direito ao crédito relativo às aquisições de Embalagens (no caso **pallet**, **papelão** e os **filmes stretch**), assentado nos fundamentos por se tratarem de embalagens para o transporte e não de apresentação dos produtos.

A decisão recorrida, como se vê, foi além do conceito restrito de insumo das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004. Aplicando diretamente as disposições do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), restringiu o direito ao crédito apenas às embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização.

Trata-se, porém, de interpretação que não tem respaldo na legislação, à medida que a IN SRF nº 247/2002, não opera com a distinção adotada pela decisão recorrida:

*Art. 66. [...]*

*§ 5º 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) as matérias primas, os produtos intermediários, 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;*

E mais. Neste caso, entendo que trata-se, assim, diferentemente dos casos em que ocorre especificamente para a etapa de transporte, e sim de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que afasta o seu enquadramento com bem do ativo imobilizado, pois são descartáveis.

A recorrente fabrica e exporta seus produtos, que notoriamente são sensíveis e facilmente afetados por situações cotidianas, como por exemplo contatos físicos com outros produtos, deterioração por contatos de produtos naturais, como água, umidade, produtos químicos, etc.

No presente caso, verifica-se que a paletização que envolve o acondicionamento (**pallet**, **papelão** e os **filmes stretch**) não é realizada apenas para fins de transporte, mas para a própria estocagem no estabelecimento industrial. Isso porque, devido ao tamanho reduzido das embalagens individuais, não há como estocar o produto na fábrica sem a sua paletização. Do contrário, haveria o desmoronamento das pilhas de armazenagem, por exemplo.

Ademais, a paletização, além de indispensável à estocagem e ao transporte da mercadoria, constitui exigência de normas de controle sanitário na área de alimentos.

Com efeito, de acordo com a Portaria SVS/MS (Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde) nº 326, de 30 de julho de 1997, que aprova o Regulamento Técnico; “Condições Higiênicas Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos”:

*“5.3.10- Os insumos, matérias primas e produtos terminados devem estar localizados sobre estrados e separados das paredes para permitir a correta higienização do local.”*

*“8.8 – Armazenamento e transporte de matérias primas e produtos acabados:*

*8.8.1 – As matéria primas e produtos acabados devem ser armazenados e transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para o consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto as condições e transporte, quando existam.” (g.n.)*

A paletização, portanto, atende exigência de acondicionamento dos produtos acabados em estrados (item 5.3.10), de forma a impedir a contaminação do produto e a ocorrência de alteração ou danos ao recipiente ou embalagem (item 8.8.1), nos termos previstos na Portaria SVS/MS nº 326/1997.

Trata-se, assim, diferentemente dos casos em que ocorre especificamente para a etapa de transporte, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que decorre de exigências sanitárias.

Foi informado ainda pela recorrente que o *pallet* têm natureza *one way* (sem retorno), o que afasta o seu enquadramento com bem do ativo imobilizado.

Para quem entende que elas não integram o custo de produção, pode se adicionar que a lei prevê créditos com despesas de armazenagem (art. 3º, inc. IX da Lei nº 10.833/2003).

A Recorrente, portanto, mesmo considerando os critérios da IN SRF nº 244/2004 e ao conceito de insumo adotado pela jurisprudência do CARF, tem direito ao crédito relativo às aquisições das embalagens de transporte - **pallets** de madeira não retornáveis (*one way*), **papelão** e os **filmes stretch** (planilha fls. 519/524).

Por fim, afastada a interpretação restritiva adotada pela decisão recorrida, descabe a exigência de prova da venda dos materiais de embalagens com o produto ao consumidor final.

**Gastos com água e seu tratamento**

**b) dos quais 40% do consumo da água foram glosados**

Sobre esse tópico, alega a recorrente em seu recurso que:

*“(...) O mesmo pode se dizer **em relação à água**, aos produtos químicos, que são utilizados para purificação da água, conforme exigência sanitária, e para manutenção das máquinas e equipamentos utilizados na fabricação do produto final e, sem os quais, tal fabricação seria impossível. Também são insumo e dão direito ao crédito”.*

A fiscalização, no Termo de Constatação Fiscal (fl. 513) e no itens 16 e 17 do Termo de Informação Fiscal elaborado pelo Fisco (fl. 526/527), informa que:

*16. A água que é utilizada nos processos produtivos da empresa, unidades matriz e filial, recebe inúmeros produtos químicos para garantir sua qualidade (ver fls. 504 - item 4 e fls. 506 - item 1). Inicialmente parte será utilizada nas caldeiras para produção de vapor, e a outra nos processos de fermentação, isolamento e purificação. Ao final, 40% (quarenta por cento) da água será descartada, retornando ao rio, e os outros 60% (sessenta por cento) irão compor o fertilizante nitrogenado. Os gastos com os produtos químicos acrescentados à água para a geração de vapor não se subsumem ao conceito de bens utilizados como insumos, porque a alteração sofrida pela água do estado líquido para o gasoso não se dá por causa da ação exercida diretamente sobre os produtos em fabricação, mas em etapa anterior, ou seja, é transformada em vapor para ser utilizada nos processos de aquecimento nas etapas de fermentação, isolamento e purificação. Assim, os gastos com os produtos químicos relacionados à geração de vapor, a seguir listados, não podem compor a base de cálculo do crédito da Cofins.*

*17. Por sua vez, dos gastos tidos com a água e seu tratamento, 60% geram direito a crédito, pois irão compor o fertilizante nitrogenado, mas os outros 40% não, pois não foram incorporados e nem sofreram o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, para poderem ser considerados como insumos. Desta forma, as bases de cálculo relacionadas a esses gastos serão reduzidas em 40%, como demonstrado abaixo:*

A DRJ, em seu Acórdão, conclui que:

*(...) De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 516/533, foram glosados os valores relativos à parcela da água que não teve contato direto com o produto em fabricação, portanto a glosa atendeu aos requisitos acima especificados.*

*(...) Quanto a esses itens, vale esclarecer que para a geração de créditos não basta que o insumo utilizado seja essencial ao processo produtivo ou de uso obrigatório, mas sim que ele se enquadre no conceito de insumo acima explicitado ou que o*

*crédito a ele relativo seja expressamente previsto em lei, o que não é o caso dos produtos químicos acima e do vapor.*

Veja-se que o Fisco não reconheceu o direito de crédito relativo a parte da água consumida e seu tratamento **(as bases de cálculo relacionadas a esses gastos foram reduzidas em 40%)**. Consta que parte dessa água é utilizada nas caldeiras para produção de vapor, e a outra parte nos processos de fermentação, isolamento e purificação. Ao final, 40% (quarenta por cento) da água será descartada, retornando ao rio, e os outros 60% (sessenta por cento) irão compor o fertilizante nitrogenado.

A recorrente, em documento elaborado em resposta ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal, informa que (fl. 511):

*ITEM 4 ) A água é utilizada para ajuste de concentração na preparação do meio de fermentação no processo fermentativo, como líquido para lavagem do ácido glutâmico no processo de purificação e no ajuste de concentração do Hidróxido de Sódio para formação do Glutamato Monossódico. A água também é utilizada nas caldeiras para produção de vapor utilizado nos processos de aquecimento, sendo que, são utilizados produtos químicos nesta água de alimentação das caldeiras para garantir sua qualidade.*

Como pode ser visto no Termo de Constatação Fiscal, após estes processos, a empresa em sua resposta informa que 40% da água é descartada e retorna aos rios (meio ambiente) e portanto, não se trata de bens empregados na produção.

Diferente dos 60% de água que é utilizada na produção e recebe os produtos químicos, que será utilizada no processo produtivo da empresa (fertilizantes nitrogenado).

A recorrente em seu recurso, não demonstrou, mediante apresentação de provas, que tais glosas foram indevidas, ou seja que tais aquisições foram objeto de aplicação no processo produtivo. O simples exame das referidas planilhas não permite ao julgador constatar que os bens ali discriminados se enquadram no conceito de insumo que vem sendo adotado por este colegiado.

Como se trata de um pedido de interesse exclusivo da requerente, ressarcimento de contribuições sociais recolhidas, que implica renúncia por parte do ente tributante, o ônus da comprovação dos valores que compõem o crédito postulado é todo da requerente. Desta forma, a composição do valor do crédito pretendido, deve ser devidamente comprovada e explicitada, por parte de quem o postula, de modo a que não restem dúvidas quanto à natureza e montante das operações.

Assim, não podem descontar da contribuição para o PIS apurada mensalmente, créditos calculados em relação aos valores das aquisições de materiais de consumo - no caso **água utilizada - 40% foram glosados**, por absoluta falta de amparo legal, uma vez que tais despesas não se encontram relacionados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, nem tampouco caracterizam insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

A fiscalização promoveu o levantamento detalhado da apuração da contribuição, segregando as hipóteses de creditamento. Cumpria ao contribuinte apresentar as alegações de direito e a demonstração pontual em relação a cada uma destas hipóteses, o que não aconteceu.

Assim, não há como acolher os argumentos da recorrente no que diz respeito ao alegado direito de creditamento relativamente às glosas referente aos 40% de gastos com água, que não foram comprovadamente empregados no processo produtivo.

**c) Dos produtos químicos aplicados à água (relacionados a purificação)**

Sobre esse tópico, alega a recorrente em seu recurso que:

*“(...) O mesmo pode se dizer em relação à água, aos produtos químicos, que são utilizados para purificação da água, conforme exigência sanitária, e para manutenção das máquinas e equipamentos utilizados na fabricação do produto final e, sem os quais, tal fabricação seria impossível. Também são insumo e dão direito ao crédito” (grifamos).*

A fiscalização, no item 16 do Termo de Informação Fiscal (fls. 467/475) elaborado pelo Fisco, argumenta que:

*16. A água que é utilizada nos processos produtivos da empresa, unidades matriz e filial, recebe inúmeros produtos químicos para garantir sua qualidade (ver fls. 504 - item 4 e fls. 506 - item 1). Inicialmente parte será utilizada nas caldeiras para produção de vapor, e a outra nos processos de fermentação, isolamento e purificação. Ao final, 40% (quarenta por cento) da água será descartada, retornando ao rio, e os outros 60% (sessenta por cento) irão compor o fertilizante nitrogenado. Os gastos com os produtos químicos acrescentados à água para a geração de vapor não se subsumem ao conceito de bens utilizados como insumos, porque a alteração sofrida pela água do estado líquido para o gasoso não se dá por causa da ação exercida diretamente sobre os produtos em fabricação, mas em etapa anterior, ou seja, é transformada em vapor para ser utilizada nos processos de aquecimento nas etapas de fermentação, isolamento e purificação. Assim, os gastos com os produtos químicos relacionados à geração de vapor, a seguir listados, não podem compor a base de cálculo do crédito da Cofins.*

A DRJ, em seu Acórdão decidiu da seguinte forma:

*(...) Em relação a outros produtos químicos, como o sulfato de alumínio, sulfato de ferro e hipoclorito, a requerente alega que são utilizados no decanto de resíduos e detritos e na eliminação de microorganismos e que sua utilização é exigida pela Anvisa.*

*(...) Quanto a esses itens, vale esclarecer que para a geração de créditos não basta que o insumo utilizado seja essencial ao processo produtivo ou de uso obrigatório, mas sim que ele se enquadre no conceito de insumo acima explicitado ou que o crédito a ele relativo seja expressamente previsto em lei, o que não é o caso dos produtos químicos acima e do vapor.*

Veja-se que em seu recurso voluntário, embora a recorrente tenha discorrido sobre os produtos químicos consumidos por ela, em momento algum demonstrou claramente e provou que os bens cujos créditos foram glosados são consumidos no processo de fabricação de seus produtos, ou seja, entendo que se trata de material de consumo.

A configuração de insumo depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração nos autos impede o reconhecimento do direito de crédito.

Verifica-se que a defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação a todos os custos e despesas necessários à manutenção da sua atividade, com base no art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas não trouxe aos autos nenhum elemento hábil à comprovação de que os produtos químicos glosados nas planilhas (fls. 516/532), se enquadram nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no custo de aquisição do bem.

Ou seja, a recorrente em seu recurso, não demonstrou, mediante apresentação de provas, que tais glosas foram indevidas, ou seja que tais aquisições foram objeto de aplicação no processo produtivo da requerente. O simples exame das referidas planilhas não permite ao julgador constatar que os bens ali discriminados se enquadram no conceito de insumo que vem sendo adotado por este colegiado.

Como se trata de um pedido de interesse exclusivo da requerente, ressarcimento de contribuições sociais recolhidas, que implica renúncia por parte do ente tributante, o ônus da comprovação dos valores que compõem o crédito postulado é todo da requerente. Desta forma, a composição do valor do crédito pretendido, deve ser devidamente comprovada e explicitada, por parte de quem o postula, de modo a que não restem dúvidas quanto à natureza e montante das operações.

Assim, não podem descontar da contribuição para a COFINS apurada mensalmente, créditos calculados em relação aos valores das aquisições de produtos químicos, que diz em seu recurso, serem utilizados para purificação da água, conforme exigência sanitária, e para a manutenção das máquinas e equipamentos, por absoluta falta de provas, uma vez que tais despesas não se encontram amparadas pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, nem tampouco caracterizam insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Como dito, a fiscalização promoveu o levantamento detalhado da apuração da contribuição, segregando as hipóteses de creditamento. Cumpria ao contribuinte apresentar as alegações de direito e a demonstração pontual em relação a cada uma destas hipóteses, o que não aconteceu neste caso.

Portanto, não tendo o contribuinte se observado do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, correto as glosas de parte dos produtos químicos adquiridos pela Recorrente, conforme consta dos demonstrativos de fls. 516/532.

Assim, não há como acolher os argumentos da recorrente no que diz respeito ao alegado direito de creditamento relativamente às glosas referente aos gastos com produtos químicos (utilizados para purificação da água e para manutenção das máquinas e equipamentos), que não foram, nos autos, comprovadamente empregados no processo produtivo.

***d) Da parcela da água que evapora antes de se incorporar ao processo produtivo (produção vapor).***

Alega a Recorrente em seu recurso, que o vapor, de acordo com a recorrente, é utilizado no processo de secagem dos produtos e necessário ao processo produtivo e portanto não poderiam serem glosados. Veja-se abaixo trecho transcrito:

*(...) Incorreta também é a glosa dos créditos correspondentes a parcela da água que não teve contato com o produto, uma vez que 100% da água utilizada é necessária para o processo produtivo, tal qual o vapor utilizado na secagem e finalização do produto, ou seja, parte indispensável na cadeia produtiva.*

Conforme se observa na informação da empresa, os insumos utilizados na produção do vapor (alteração sofrida pela água do estado líquido para o gasoso), e considerado um tipo de energia, é utilizado na secagem e finalização dos produtos.

Conforme o dicionário eletrônico *Wikipédia*, temos que um gerador de vapor, conhecido também como caldeira, é um dispositivo usado para produzir vapor aplicando energia térmica a água.

Trata-se de uma máquina ou dispositivo de engenharia onde a energia química transforma-se em energia térmica. Geralmente é utilizado nas turbinas de vapor para gerar vapor, habitualmente vapor de água, com energia suficiente como para fazer funcionar uma turbina em um ciclo modificado.

Portanto, neste caso não assiste razão as alegações da recorrente. Explico.

Ocorre que sobre esse tipo de gastos, somente a partir de 15/06/2007, com a nova redação do art. 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, dada pela Lei nº 11.488, de 2007, é que se permitiu descontar créditos de COFINS sobre o consumo com **energia sob a forma de vapor**. Por isso, entendo estar correto os valores identificados e que foram excluídos da base de cálculo do crédito da COFINS.

Veja-se texto da Lei:

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

*(...)*

*IX - 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)-grifamos.*

Quanto ao tema, a Lei nº 10.833/2003 permitia, em seu artigo 3º, inciso III a apropriação de créditos referentes a despesas com a energia elétrica consumida pelos contribuintes, nestes termos:

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

*[...] IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (redação vigente à época dos fatos geradores - segundo trimestre de 2005).*

Desta forma, repisando-se, a redação original desse inciso somente previa o crédito relativo à **energia elétrica**. A possibilidade do aproveitamento do crédito referente à **energia sob a forma de vapor** somente foi incluída com a Lei nº 11.488, de 2007, que deu nova redação a esse inciso, e que entrou em vigor em 15/06/2007, portanto não atinge o período aqui analisado, que se refere ao 2º trimestre de 2005.

O argumenta de que a utilização de tais créditos já estaria implícita na legislação antes de sua autorização explícita pela Lei nº 11.488, de 2007, e que se deveria usar o princípio da analogia (art. 108, do CTN) com a energia elétrica não deve prosperar, pois na sistemática da não-cumulatividade os créditos passíveis de desconto estão discriminados expressamente na legislação de regência, sendo vedado o desconto de créditos não previstos em lei.

O art. 111 do CTN, ao determinar a interpretação literal da legislação que disponha sobre a exclusão de crédito tributário desautoriza uma interpretação mais “ampla” da lei para permitir a utilização de créditos não previstos, tampouco permite a aplicação da analogia para reduzir tributo ou contribuição.

Diga-se ainda que o art. 97 do CTN dispõe que somente a lei pode reduzir tributos e definir as hipóteses de exclusão e extinção do crédito tributário.

Ademais, não teria sentido incluir expressamente na legislação de regência o direito ao crédito com gastos da energia sob a forma de vapor em uma lei publicada em 2007 - e sem previsão de aplicação retroativa - se esse tipo de energia já estivesse implícita na legislação anterior.

Em relação à alegação de que tal energia tratar-se-ia de mais um insumo e desta forma daria direito a crédito, vale esclarecer que, conforme explanação acima, restou demonstrado que a energia utilizada pelas máquinas e equipamentos não se enquadra no conceito de insumo no âmbito da não cumulatividade.

Portanto, o dispositivo mencionado que daria guarida a desconto dos créditos, não atinge os custos com energia produzida sob a forma de vapor do período aqui analisado, que se refere ao segundo trimestre de 2005. Desta forma, totalmente justificada a glosa desse tipo de energia nos créditos da recorrente.

***e) Dos gastos com energia térmica***

Aduz a recorrente em seu recurso que em relação à energia térmica utilizada, sem ela, o maquinário não funcionaria, impedindo a produção. Logo, perfeitamente enquadrada no conceito de insumo, devendo também gerar direito ao crédito. Que os respectivos créditos estão previstos no citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e que foi inteiramente consumida no processo produtivo.

*“(…) Por fim, com relação à **energia térmica** utilizada, sem ela, o maquinário não funcionaria, impedindo a produção. Logo, perfeitamente enquadrada no conceito de insumo, devendo também gerar direito ao crédito”.*

Já a fiscalização alega no item 18 de seu Relatório Fiscal (fl. 528), que os gastos com **energia térmica** foram glosados por falta de previsão legal:

*18. A empresa calculou créditos da Cofins sobre os **gastos efetuados com a aquisição de energia térmica**, na forma de vapor de alta pressão, neste trimestre, mas até 14/06/2007 somente permitia-se calcular créditos sobre os gastos com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa, conforme inciso III do art. 3º da Lei 10.833, de 2003. Somente a partir de 15/06/2007, com a nova redação do inciso III dada pela Lei 11.488, de 2007, é que se permitiu calcular créditos também sobre os gastos com energia térmica, inclusive sobre a forma de vapor. Por isso os valores a seguir identificados serão excluídos da base de cálculo do crédito:*

No acórdão recorrido, temos que:

*(...) Em relação à energia térmica, a impugnante alega que tal crédito está previsto no art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.*

Com relação a este tópico, como no anterior, estamos de acordo com a decisão recorrida.

Quanto ao tema, a Lei nº 10.637/2002 permite, em seu artigo 3º, inciso IX, a apropriação de créditos referentes a despesas com a energia elétrica consumida pelos contribuintes, nestes termos:

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

*[...] IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (redação vigente à época dos fatos geradores - segundo trimestre de 2005).*

Como se vê, a redação original desse inciso somente previa o crédito relativo à **energia elétrica**. A possibilidade do aproveitamento do crédito referente à **energia térmica** somente foi incluída com a Lei nº 11.488, de 2007, que deu nova redação a esse inciso, e que entrou em vigor em 15/06/2007, portanto não atinge o período aqui analisado, que se refere ao segundo trimestre de 2005. Veja-se abaixo:

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

*(...)*

*IX - 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)-grifamos.*

O argumenta de que a utilização de tais créditos já estaria implícita na legislação antes de sua autorização explícita pela Lei nº 11.488, de 2007, e que se deveria usar a analogia com a energia elétrica não deve prosperar, pois na sistemática da não-cumulatividade os créditos passíveis de desconto estão discriminados expressamente na legislação de regência, sendo vedado o desconto de créditos não previstos em lei.

O art. 111 do CTN, ao determinar a interpretação literal da legislação que disponha sobre a exclusão de crédito tributário desautoriza uma interpretação mais “ampla” da lei para permitir a utilização de créditos não previstos, tampouco permite a aplicação da analogia para reduzir tributo ou contribuição.

Diga-se ainda que o art. 97 do CTN dispõe que somente a lei pode reduzir tributos e definir as hipóteses de exclusão e extinção do crédito tributário.

Ademais, não teria sentido incluir expressamente na legislação de regência o direito ao crédito da energia térmica em uma lei publicada em 2007 - e sem previsão de aplicação retroativa - se esse tipo de energia já estivesse implícita na legislação anterior.

Em relação à alegação de que a energia térmica tratar-se-ia de mais um insumo e desta forma daria direito a crédito, vale esclarecer que, conforme explanação acima, restou demonstrado que a energia utilizada pelas máquinas e equipamentos não se enquadra no conceito de insumo no âmbito da não cumulatividade.

Portanto, o dispositivo mencionado que daria guarida a desconto dos créditos, não atinge os custos com energia térmica do período aqui analisado, que se refere ao segundo trimestre de 2005. Desta forma, totalmente justificada a glosa desse tipo de energia nos créditos da recorrente.

#### 6) Das provas

Como já analisado neste voto, a fiscalização apurou glosas de bens e serviços. A recorrente, porém, com exceção relativo às embalagens, não deixou claro nos autos as provas junto com suas manifestações contrárias aos outros itens glosados, o que acaba por ser um empecilho à comprovação de suas alegações. Não sendo possível a análise do vínculo entre as supostas determinações e os gastos que elas o teriam obrigado.

O reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior do tributo, desse modo, afim de comprovar a existência do crédito alegado, a interessada deve instruir sua defesa, em especial a manifestação de inconformidade, com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972:

*“Art.15.A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art.16.A impugnação mencionará: (...)*

*III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;  
(RedaçãodadapelaLeinº8.748,de1993)”*

No processo administrativo fiscal, assim como no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é de quem alega a sua existência, ou seja, do interessado, é assim que dispõe a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 no seu artigo 36:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo37 desta Lei.*

No mesmo sentido os artigos 333 e 396 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973-CPC:

*Art.333.O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*Art.396. Compete à parte instruir a petição inicial (art.283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar- lhe as alegações.*

#### 7) Da apresentação das provas

O artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 em seu § 4º determina, ainda, o momento processual para a apresentação de provas no processo administrativo fiscal, bem como as exceções albergadas que transcrevemos a seguir:

*“§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”*

A análise da norma supracitada é clara e direta ao estabelecer o momento correto a serem carreadas as provas a fim de substanciar os argumentos da Recorrente, qual seja, na manifestação de inconformidade, contudo, esta turma recursal tem firmado entendimento no sentido de admitir, excepcionalmente, a análise de provas trazidas em sede de recurso voluntário, quando estas não dependam de análise técnica aprofundada e sejam complementares às provas trazidas em Manifestação de Inconformidade, contudo, mesmo neste momento processual, não foram trazidas aos autos quaisquer outros documento que provassem que o sujeito passivo realizou gastos em decorrência das glosas de bens e serviços apurados pelo fisco, excetuando-se a já comentada.

#### **8) Princípio da verdade material**

O princípio da verdade material foi preservado nesse julgamento, de forma que foi deferido parte da crédito pleiteado. As provas trazidas pelo contribuinte foram analisadas, porém, o princípio da verdade material não supre a inércia do interessado. Nesse sentido, apenas foram admitidos os créditos devidamente comprovados, uma vez que lhe competia o ônus da prova.

#### **9) Conclusão**

Diante das considerações e fundamentos acima expostos, voto por conhecer do recurso voluntário, para:

- a) **dar provimento parcial**, para reconhecer o direito do crédito do PIS/Pasep não-cumulativo, respaldado pela relação das notas fiscais acostadas aos autos, inerente ao item **5a)** gastos com embalagens de transporta - **pallet, papelão e os filmes stretch**, conforme o voto, e
- b) **negar provimento** em relação aos seguintes itens: **5b) água e seu tratamento** - 40% que foram glosados por não ser utilizada no processo produtivo; **5c) produtos químicos** aplicados ao tratamento da água; **5d)** parcela da água que evapora antes de se incorporar ao processo produtivo (**produção de vapor**) e **5e)** gastos com **energia térmica**, conforme contido no voto.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra – Relator

## Voto Vencedor

Acerca da glosa de 40% sobre o total de água consumida, entendo que tal vedação de creditamento não deva prosperar, sobretudo diante do minucioso trabalho do fiscal durante a o procedimento de fiscalização, como se vê no item 16 do Termo de Informação Fiscal elaborado pelo Fisco, argumenta que:

*(...) A água que é utilizada nos processos produtivos da empresa, unidades matriz e filial, recebe inúmeros produtos químicos para garantir sua qualidade (ver fls 464 - item 1). Inicialmente parte da água será utilizada nas caldeiras para produção de vapor, e a outra nos processos de fermentação, isolamento e purificação. Ao final, 40% (quarenta por cento) da água será descartada, retornando ao rio, e os outros 60% (sessenta por cento) irão compor o fertilizante nitrogenado. Dos gastos tidos com a água e seu tratamento, 60% geram direito a crédito, pois irão compor o fertilizante nitrogenado, mas os outros 40% não, pois não foram incorporados e nem sofreram o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, para poderem ser considerados como insumos. Desta forma, as bases de cálculo relacionadas a esses gastos serão reduzidas em 40%, como demonstrado abaixo:*

Como se interpreta claramente da descrição acima dada, 100% da água é utilizada no processo produtivo, de diversas formas (produção de vapor, processos de fermentação, isolamento e purificação, e composição do fertilizante nitrogenado), apesar de que apenas 60% dele será incorporado efetivamente ao produto final, restando 40% descartado após tratamento químico.

Caso essa turma adotasse o vetusto conceito de insumo de IPI para os casos de PIS e Cofins, faria sentido a glosa de parcela da água que não fora incorporada ao produto. Todavia, temos firme entendimento de que a noção de insumo está relacionada ao processo produtivo como um todo e as despesas necessárias para sua ocorrência, ainda que não haja a incorporação física ao produto. Tal entendimento está consubstanciado nesse trecho da lavra do Ilustre Conselheiro Antônio Carlos Atulim:

Em relação aos bens cujos custos de aquisição foram glosados, a fiscalização levou em conta o conceito de insumo estabelecido naqueles atos administrativos, os quais, basicamente, adotaram o mesmo conceito de produto intermediário vigente para a legislação do IPI.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas em decorrência de ação direta do produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

A defesa, por seu turno, alegou de forma genérica que os produtos glosados são indispensáveis ao seu processo produtivo, enquadrando-se perfeitamente ao permissivo legal que dá direito ao crédito.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.833/02 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/02.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/04).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito **do imposto** relativo **a produtos** entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos **produtos** dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...)”.

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a **matéria-prima**, **produto intermediário** e **material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos** tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...)”

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que

no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, onde foram enumerados de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99<sup>1</sup>.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

O contribuinte invocou a seu favor o art. 6º, § 3º, da Lei 10.833/03, pois esse dispositivo legal teria encampado o entendimento da recorrente

<sup>1</sup> Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

no sentido de que todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora estão aptos a gerarem créditos das contribuições. Tal interpretação não prospera porque a expressão "*(...) se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados: (...)*" contida no dispositivo legal, alude aos gastos incorridos no auferimento das receitas especificadas nos incisos I e II e se referem aos créditos das contribuições apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em outras palavras: o direito à tríplice forma e aproveitamento dos créditos gerados por operações de exportação refere-se unicamente aos créditos apurados com base no art. 3º da Lei nº 10.833/03. E como já se viu alhures, este dispositivo legal não instituiu o direito à tomada do crédito sobre todos os custos e despesas necessários à manutenção da atividade da empresa.

Dessa forma, resta claro nos autos que os 40% de descarte de água participaram, sim, do processo produtivo, razão pela qual deve ser revertida a glosa de crédito.

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto