ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13878.000209/2004-38

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

Processo nº	13878.000209/2004-38
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**3402-003.468 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de novembro de 2016
Matéria	PIS/PASEP
Embargante	AJINOMOTO DO BRASIL INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. SANEAMENTO. SEM EFEITO MODIFICATIVO

Configurada a omissão e contradição na decisão recorrida, acolhem-se os embargos de declaração, sem efeito modificativo, para suprir os vícios apontados no acórdão embargado.

Embargos Acolhidos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos declaratórios, sem efeito modificativo, para suprir a omissão e contradição apontadas pela Embargante, inclusive na ementa constante do Acórdão nº 3402-002.823, de 25/01/2016.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

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

Relatório

Trata-se de Embargos de declaração, tempestivo, interposto pelo Contribuinte acima identificado (fls. 420/424), ao amparo do art. 65 e seguintes, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, em face do **Acórdão nº 3402-002.823**, de 25/01/2016 (fls. 673/699), que possui a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Ano-calendário: 2004*
>
> *PIS. 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.*
>
> *PIS. 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. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.*
>
> *Os gastos com embalagens de transporte pallet, papelão e os filmes strech, 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, aprovada 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 com os dados que se encontram ao seu alcance.*
>
> *Recurso Voluntário Provido em Parte*

O processo foi encaminhado para ciência da Embargante em 03/08/2016 (data da abertura do DTE eletrônico à fl. 418). Cientificado do referido Acórdão, em 08/08/2016, tempestivamente portanto, foi interposto os Embargos de declaração de fls. 420/424, apontando omissão e contradição no referido julgado.

Quando da análise dos referidos arestos, o Presidente da 2ª Turma, conforme o Despacho S/Nº (4ª Câmara/2ª Turma Ordinária) à fl. 493, admitiu e encaminhou o processo a este Conselheiro para que coloque em pauta com proposta de saneamento dos vícios apontados. Veja-se:

> *"Tendo em vista a interposição de embargos de declaração (fls.420/425), encaminho o processo ao relator originário, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, para que o coloque em pauta com proposta de saneamento dos vícios apontados".*

Pois bem. Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cujo crédito provém do saldo credor de PIS, relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não cumulativa, referente ao 3º trimestre de 2004.

Este Colegiado, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as seguintes glosas dos créditos tomados: **(i)** gastos com embalagens de transporte *pallet*, papelão e os filmes *strech*; e **(ii)** água e seu tratamento, 40% que foram glosados por não ser utilizada no processo produtivo.

Posto isto, a Embargante colaciona a seguir, no seu entender, os 3 vícios apontados pelo Acórdão embargado, na parte em que reverteu a glosa e a exigência do crédito tributário, os quais justificariam a oposição dos Embargos de declaração:

1ª contradição e omissão - Aduz que ao redigir o Voto Vencedor, os fundamentos utilizados pelo Conselheiro designado contradizem o disposto na ementa do Acórdão embargado: *"(...) Isto porque, o Voto Vencedor reverteu a glosa de crédito de PIS e COFINS sobre 40% do total de água (e seu respectivo tratamento) consumida pela Embargante em seu processo de produção. Entretanto, o trecho do Termo de Informação Fiscal colacionado pelo Relator não corresponde à glosa de créditos sobre água e produtos químicos acrescidos à água, mas, sim, à glosa de créditos oriundos dos gastos com produtos químicos acrescidos à água que se transforma em vapor durante o processo produtivo, in verbis (fls. 684, do v. acórdão):*

> ***"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 o procedimento de fiscalização, como se vê no item 16 do Termo de Informação Fiscal elaborado pelo Fisco, argumenta que:*
>
> ***"(...) A água que e 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, isolação 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 (...)" [g n].***

Aduz que o trecho do TIF colacionado no acórdão enfoca o "item 16", do referido Termo, como se este item contivesse a glosa de créditos oriundos de 40% do volume de água descartada e dos produtos químicos necessários à sua utilização e purificação. Entretanto, ao cotejar o "item 16" com os fundamentos expostos no acórdão, a Embargante observou que todos os valores glosados contidos no "item 16" correspondem, na realidade, a produtos químicos utilizados no processo de vaporização da água. Fica, portanto, demonstrada a contradição entre a ementa do acórdão e o Voto Vencedor.

A glosa de créditos sobre o volume de 40% da água utilizada no processo produtivo e seu tratamento **está contida no "item 17"** (fl. 204). Entretanto o Voto Vencedor do acórdão foi omisso por não incluir o "item 17" em sua fundamentação. Deve-se, portanto, sanar esta omissão, incluindo, na fundamentação do Voto Vencedor, o "item 17", para que ocorra, efetivamente, a reversão da glosa da água (e seu respectivo tratamento) que é descartada ao final do processo produtivo.

2ª contradição - Argumenta que o acórdão contém uma segunda contradição entre a decisão prolatada e o item "5d", do voto do relator, que versa sobre a parcela de água que evapora antes de se incorporar ao processo produtivo.

"(...) O Conselheiro Waldír Navarro Bezerra ***considerou procedente a glosa dos créditos originados na parcela de água que evapora durante o processo de produção, supostamente, porque a possibilidade de creditamento da energia sob a forma de vapor só teria sido concedida com a redação dada ao artigo 3º, da Lei n° 10.833/03, pela Lei n° 11.488/07.*** *Ocorre que* ***não há, na presente controvérsia, glosa de créditos sobre a água utilizada sob a forma de vapor, mas, sim - e exclusivamente - sobre os produtos químicos adicionados à água utilizada nas caldeiras para a produção de vapor, conforme descrição contida no "item 17".***

Ora, os créditos glosados no "item 17" correspondem aos gastos com produtos acrescidos à água dedicada às caldeiras que se transforma em vapor. Consequentemente, tem a mesma natureza que os créditos glosados decorrentes das despesas com os produtos utilizados no tratamento da água utilizada no processo produtivo e descartada ao final do processo ("item 17", do Termo de Informação Fiscal").

No presente caso, reconhece-se o direito ao crédito sobre os produtos necessários ao tratamento da água descartada que fez parte do processo *produtivo* ***da Embargante (item 18"), mas, contraditoriamente, mantém-se a glosa de créditos sobre as despesas com produtos utilizados no tratamento da água utilizada nas caldeiras ("item 18") que gerarão o vapor utilizado no processo de produção.***

Deste modo, o item "5d", do voto do Relator, é ***contraditório,*** *a uma por versar sobre elemento desconhecido, já que o "vapor" não foi glosado, mas, sim, as despesas com os produtos químicos utilizados na água que gerará o vapor e, a duas, porque concedeu o direito ao crédito sobre os gastos com o tratamento da água descartada, mas não com o tratamento da água que será transformada em vapor.*

3ª contradição apontada - Informa que há, ainda, contradição na ementa do acórdão que mencionou a suposta ausência de comprovação, por parte da Embargante, da utilização dos insumos no processo de produção.

Ora, a única suposta glosa mantida foi a de produtos químicos utilizados na água que gerará o vapor ("item 17), sendo certo que restou comprovado, pelo voto vencedor, que toda a água é utilizada no processo produtivo, inclusive a água que gerará o vapor. Portanto, não há que se falar em ausência de comprovação.

Além disso, consta do acórdão, que a glosa (inexistente) sobre o "vapor" foi acertada, já que a legislação que permitiria o seu creditamento (2007) é posterior aos fatos geradores do crédito (2005). Ou seja, ainda que subsista o erro, o motivo da manutenção da glosa (indevida) do "vapor" não é a ausência de comprovação, mas, sim, aplicação ou não da legislação (Lei n° 11.488/07).

Ao final, requer que sejam os presentes embargos admitidos, postos para apreciação do Colegiado, para que sejam acolhidos para sanar os vícios apontados, na forma do art. 65, §§ 2º ao 6º, do RICARF.

Esses são os fatos.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, relator.

Nos termos do art. 65 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n° 343, de 9 de junho de 2015 – RICARF, cabem Embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, **omissão ou contradição** entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma, e poderão ser opostos, mediante petição fundamentada, no prazo de 5 dias contados da ciência do acórdão.

Nesse espeque, foi procedida à análise dos Embargos de declaração apresentados, verificado que atendem aos requisitos de admissibilidade e considerando a omissão e as contradições acima expostas, os mesmos foram **admitidos**, a fim de serem corrigidos os vícios apontadas pela Embargante (omissão e contradição), conforme Despacho do Presidente desta Turma Ordinária à fl. 493.

É cediço que o objeto dos Embargos de declaração tem como fulcro permitir que a decisão seja a mais hígida possível, de modo a permitir sua execução, sem margem à dúvida, quer quanto ao seu teor quer quanto à sua liquidação.

Passamos, então, à análise dos pontos elencados pela Embargante e as considerações proferidas pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, quanto ao voto vencedor:

1) Quanto ao **Voto Vencedor**:

Foi alegada omissão e contradição no voto vencedor, da seguinte maneira: ***"A glosa de créditos sobre o volume de 40% da água utilizada no processo produtivo e seu tratamento***

está contida no 'item 17' do TIF - Termo de Informação Fiscal" (fl. 208/210), faz-se necessária o seguinte esclarecimento.

A Embargante alega que na redação do Voto Vencedor foram invocados fundamentos que não se aplicariam à reversão da glosa proposta, nominalmente a menção ao item 16, mencionado no Acórdão embargado. Diante disso, apontou a existência de contradição, pelo fato do item 16 do Termo de Informação Fiscal versar sobre gastos com embalagens de transporte, *pallet*, papelão e filme *stretch*.

Verificando às fls. 208/210 do processo, nota-se que o Embargante tem razão. Invocou-se o item equivocado para reverter as glosas sobre a água evaporada, que não se integrou no fertilizante nitrogenado.

Em rigor, o fundamento reside no item 18, *in verbis*:

> 18. 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:

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, isolação 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.

Desse modo, corrige-se a fundamentação da decisão embargada, para sanar a contradição apontada, mantendo a reversão da glosa de crédito de PIS e COFINS sobre os 40% da água descartada, conforme o contido no item 18 do TIF.

2) Quanto ao **Voto do Relator**:

No que pertine à alegação de que o acórdão contém uma segunda contradição entre a decisão prolatada e o item **"5, letra 'd"** do Acórdão, que versa sobre a **parcela de água que evapora antes de se incorporar ao processo produtivo**, também assiste razão à Embargante e, portanto, passo a esclarecer o seguinte:

De fato o Acórdão embargado considerou procedente a glosa elaborada pelo Fisco, dos créditos originados na parcela de água que evapora durante o processo de produção, porque a possibilidade de creditamento da energia sob a forma de vapor só teria sido concedida com a redação dada pelo artigo 3º, da Lei n° 10.833/03, incluído pela Lei n° 11.488/07. No entanto, na controvérsia, verifica-se que não há glosa de créditos sobre a água utilizada sob a forma de vapor, mas sim sobre os **produtos químicos adicionados à água** utilizada nas caldeiras para a produção de vapor, conforme descrição contida no "item 17" do Termo de Informação Fiscal - tratamento, que correspondem aos gastos com produtos acrescidos à água dedicada às caldeiras que se transforma em vapor.

Verifica-se isto pelas alegações da Recorrente em seu recurso:

*"(...) 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 outro lado, no presente caso, reconheceu-se, pelo voto vencedor, o direito ao crédito sobre os produtos necessários ao tratamento da água descartada que fez parte do processo produtivo da Embargante (item 17, do TIF - fl. 209).

Assim, o item **"5, letra 'd"** do voto *(Da parcela da água que evapora antes de se incorporar ao processo produtivo (produção vapor),* tornou-se realmente contraditório, por versar sobre **"vapor"** (um tipo de energia), insumo este que não foi glosado pelo Fisco. O que foi objeto de glosa foram as despesas com os produtos utilizados na água que produzirá o vapor (tratamento), e tal glosa foi revertida pelo voto vencedor do Acórdão (conforme **item (ii)** *dar provimento parcial, para reverter as seguintes glosas [...] - água e seu tratamento*).

3) Por fim, quanto à alegada **contradição** contida na **ementa** do acórdão:

Quanto à alegada **contradição** contida na **ementa** do acórdão, que menciona a suposta ausência de comprovação, por parte da Embargante, da utilização dos insumos no processo de produção, entendo que também assiste razão à Recorrente.

Como a única glosa mantida foi a de produtos químicos utilizados na água que **gerará o vapor** (item 17, do TIF), sendo certo que restou comprovado pelo voto vencedor, que toda a água é utilizada no processo produtivo, inclusive a água que gerará o vapor (água e seu tratamento), não há mais que se falar em ausência de provas na ementa do Acórdão.

Ressalte-se que, com relação a glosa (inexistente) sobre o "vapor", muito embora se encontra fundamentada no Acórdão, já que a legislação que permitiria o seu creditamento (2007) é posterior aos fatos geradores do crédito (2005), o motivo da manutenção da glosa (indevida) do "vapor" não seria a ausência de comprovação, mas, sim, a aplicabilidade ou não da legislação do art. 3º, III, da Lei n° 10.833/07.

Conclusão

Assim, voto no sentido de acolher os embargos declaratórios, sem efeito modificativo, para aclarar as contradições e omissão apontadas pela Embargante, inclusive quanto a ementa da decisão constante no Acórdão nº 3402-002.823, uma vez que não há que se falar em ausência de comprovação dos créditos referente ao "vapor".

É como voto.

(assinatura digital)

Waldir Navarro Bezerra - Relator