



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.003887/2008-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-000.901 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrente AJINOMOTO BIOLATINA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E DA RELEVÂNCIA. VINCULAÇÃO.

Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, de caráter vinculante para o CARF, na aplicação da legislação de PIS/Cofins o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da: i) essencialidade, por se constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, cuja subtração importa na impossibilidade de produção do bem ou, ao menos, em substancial perda da sua qualidade; e ii) relevância, por sua importância na cadeia produtiva ou por imposição legal.

EMBALAGEM DE TRANSPORTE. INSUMO. NÃO ENQUADRAMENTO.

As despesas com a aquisição de embalagem, plástico bolha, etiqueta e outros itens semelhantes utilizados como embalagem para transporte do produto acabado não se enquadram no conceito de insumo.

PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS DE GERAÇÃO DE VAPOR. INSUMO. ENQUADRAMENTO.

Os gastos com os produtos químicos adicionados à água que será utilizada nas caldeiras geradoras de vapor, visando atender os processos de fermentação e secamento, intrínsecos ao processo produtivo da empresa, enquadram-se como insumo.

ÁGUA E SAIS PARA SEU TRATAMENTO. IMPOSIÇÃO PELA ANVISA. INSUMO. ENQUADRAMENTO.

Os sais, tais como hipoclorito de sódio e sulfato de alumínio, utilizados como desinfetantes da água utilizada tanto para a produção de fertilizante quanto na água adicionada às caldeiras geradoras de vapor enquadra-se como insumo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas à água e aos produtos químicos a ela adicionados.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Sabrina Coutinho Barbosa e Larissa Nunes Girard (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido (fls. 110 e 111):

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cujo crédito provém do saldo credor da contribuição ao PIS, relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao 1º Tri/2006, no valor de R\$ 517.062,03.

A DRF/Piracicaba-SP, analisou o pedido por meio do despacho decisório de fls. 57/64, reconhecendo parte do direito creditório, no valor de R\$ 501.668,94.

De acordo com o Termo de Informação Fiscal, de fls. 42/54, 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. 83/91, 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.

A Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade por entender que, em relação às embalagens, água e produtos químicos, é necessário que o bem seja incorporado ao produto em fabricação ou sofra alteração de suas propriedades em função da ação diretamente exercida sobre ele e, em relação à energia térmica, que sua inclusão na Lei nº 10.833/2003 se deu apenas em 2007, não atingindo o período que aqui se trata – Acórdão nº 14-51.572 (fls. 109 a 129), assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 31.07.2014, conforme Termo de Abertura de Documento à fl. 134, e protocolizou seu recurso voluntário em 28.08.2014, conforme carimbo apostado na capa (fl. 138).

Em seu Recurso Voluntário (fls. 138 a 147), a recorrente defende que se aplique um conceito de insumo alcance qualquer despesa necessária para o processo de geração da receita tributável e, em relação aos itens específicos sobre os quais permanece a glosa, manifestou-se da seguinte maneira:

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.

É o relatório.

Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias e, portanto, dele tomo conhecimento.

A discussão que chega a este Colegiado diz respeito à definição das despesas que podem ser consideradas insumo, para fins de creditamento na apuração do PIS/Pasep no regime não-cumulativo.

A partir da decisão prolatada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, fica este Conselho vinculado à aplicação do conceito de insumo ali definido, uma vez tratar-se de decisão definitiva em julgamento na sistemática dos Recursos Repetitivos.

Assim, no tratamento da matéria deve ser adotado o seguinte entendimento, na forma como expresso na ementa:

b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de **essencialidade ou relevância**, ou seja, considerando-se a **imprescindibilidade ou a importância de determinado** item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifado)

Entretanto, para viabilizar a aplicação desse conceito, que carece de alguma objetividade, faz-se necessário trazer as razões de decidir, extraídas do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator como suas:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência**.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

.....

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, **casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.**(grifado)

Ainda nesta busca de um contorno mais preciso dos parâmetros a serem adotados na análise da matéria, trago a idéia da subtração, na forma como posta no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG pelo Ministro Mauro Campbell Marques, como método para se testar o critério da essencialidade no caso concreto, já que no trecho acima é abordada de passagem. A ver:

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados **e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.** (grifado)

Um outro aspecto que deve ser apontado neste preâmbulo diz respeito aos embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, que já tiveram o provimento negado pelo Tribunal Superior, por não ter sido a questão suscitada anteriormente. Tais embargos visavam ao esclarecimento sobre a possibilidade de se tratar como insumos as despesas cujo creditamento é expressamente vedado pela legislação.

Diante da não manifestação do STJ sobre esse aspecto, devo externar a minha interpretação. Cabe ressaltar, inicialmente, que toda a discussão sobre o conceito de insumo restringe-se à hipótese prevista no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Como decorrência, nos casos em que o creditamento foi tratado de forma apartada, em inciso específico, como energia elétrica ou transporte, por exemplo, não cabe discuti-los como se insumos fossem nem, menos ainda, trazer os aspectos de essencialidade e relevância para fins de sua definição. Da mesma forma, naqueles casos em que é expressamente vedado em lei o desconto de créditos, não cabe a tentativa de introduzi-lo por meio de argumentos que demonstrem sua essencialidade ou relevância, como se insumos fossem. Essencialidade e relevância são critérios para insumo, apenas.

Dessa forma, podemos resumir que o conceito de insumo a ser adotado neste voto será aferido a partir dos critérios de: i) essencialidade, assim considerado um item por sua imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii) relevância, assim considerado um item por sua importância no processo de produção, ainda que não seja indispensável à elaboração do produto ou à prestação do serviço, importância essa decorrente da singularidade da cadeia produtiva ou de imposição legal.

Para além desses dois critérios, temos as hipóteses expressas de permissão ou de vedação ao creditamento, situações em que determinada despesa não pode ser tratada como insumo, ainda que eventualmente se enquadrasse no conceito. Nesses casos, o legislador destacou um tratamento específico, seja porque não se trata de insumo, mas é possível o creditamento sob determinadas condições (a ver os demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 como alugueis de prédios, máquinas incorporadas ao ativo imobilizado, vale-transporte, etc.), seja porque é vedado o creditamento, ainda que a despesa se enquadre no

conceito de insumo (a ver as hipóteses dos §§ 2º e 3º do art. 3º, como a vedação ao creditamento de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição ou adquiridos de pessoa física).

Por fim, a aferição do atendimento às condições para ser considerado insumo deve ser feita casuisticamente, a partir da análise do processo produtivo ou da atividade desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que, em respeito ao texto legal, entendo que somente pode ser considerado insumo o que foi utilizado para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços, sendo inapropriado enquadrar neste inciso II os itens utilizados após concluído o processo produtivo, ou após concluída a prestação do serviço.

Esclarecidas as premissas adotadas, parte-se para a análise do caso concreto, tendo em vista que a recorrente industrializa produtos destinados à alimentação humana e animal, bem como fertilizantes.

Devido a um mal entendido na identificação dos itens glosados, que se iniciou na manifestação de inconformidade e prosseguiu sem o devido esclarecimento, vou abordar as matérias na forma como a Unidade de Origem organizou em seu Termo de Informação Fiscal (TIF), às fls. 42 a 54 (numeração dada pelo e-processo).

1. Embalagens destinadas ao transporte

Nesta glosa estão contemplados os materiais que não foram incorporados aos produtos finais e os que não contêm indicações promocionais destinadas à valorização dos produtos, destinados exclusivamente ao transporte, tais como chapa de papelão, filme plástico e paleta de madeira.

Sobre a matéria, assim se manifestou a recorrente:

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.

Socorrendo-me das razões de decidir contidas no REsp nº 1.221.170/PR, por óbvio que o tipo de embalagem que se descreve acima não pode ser considerado insumo pelo critério da essencialidade, visto que o item essencial é aquele que constitui “*elemento estrutural e inseparável do processo produtivo*”. Os três itens aqui listados são aplicados após terminado o processo produtivo e visam acomodar, consolidar e proteger o produto para transporte, não integrando o processo produtivo. Relacionam-se com a operação de venda e não com a produção, pois são normalmente aplicados quando há um pedido de compra efetuado e o conjunto dos itens que compõem aquela operação deve ser embalado para a entrega, de tal forma que o paleta ou o filme pode ser aplicado muito tempo após terminar a fabricação do produto.

Pelo critério da relevância também entendo que não se enquadra como insumo, pois embora o critério da relevância, mais amplo, abranja itens que não são indispensáveis à elaboração do próprio produto, para ser considerado relevante é necessário que o item “*integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g. o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g. equipamento de proteção individual – EPI)*”.

Por esses motivos, mantenho a glosa às embalagens de transporte.

2. Produtos químicos aplicados à água utilizada na geração de vapor

Este tópico corresponde ao item 15 do TIF (fl. 49) e abrange exclusivamente um rol de produtos químicos aplicados à água que será utilizada na produção de vapor, a exemplo dos produtos Kurimatic, Kurita, Kurizet, etc.

Esses produtos foram glosados sob o fundamento de que a alteração sofrida pela água do estado líquido pelo 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.

Após a definição dos critérios de essencialidade e relevância, não é mais possível adotar-se o critério da falta de contato com o produto para efetuar uma glosa. Assim, considerando que esses produtos são aplicados à água utilizada nas caldeiras para geração de vapor que, por sua vez, é utilizado em processos de aquecimento ou secagem, que integram o processo produtivo, entendo que deve ser revertida essa glosa, pois é impossível chegar ao produto final sem que a matéria-prima ou o produto intermediário seja submetido a esses processos.

3. Água e produtos para seu tratamento

Neste tópico tratamos da água propriamente dita e de produtos como sulfato de alumínio, sulfato de ferro e hipoclorito de sódio (item 16 do TIF à fl. 50), utilizada tanto para a produção de fertilizante nitrogenado quanto nas caldeiras.

A parte integrada à produção de fertilizante, cerca de 60%, teve o direito creditório reconhecido. O que remanesceu em discussão foi a água utilizada na produção do vapor, os 40% restantes.

Segundo a recorrente, esses sais servem tanto para decantar resíduos e detritos como para eliminar microrganismos e são de utilização obrigatória, por exigência da Anvisa.

Entendo que aplica-se a este caso o mesmo raciocínio do item anterior, com o acréscimo de que há a imposição legal de utilização desses sais pela Anvisa, o que implica considerar esses produtos como relevantes, no sentido dado pelo REsp nº 1.221.170/PR.

Por esse motivo, também reverto esta glosa.

4. Energia elétrica de períodos anteriores

Esta glosa contempla duas notas fiscais de energia elétrica que, embora escrituradas somente em 01/2006, compuseram as bases de cálculo dos períodos a que se referem (10/2005 e 11/2005) – item 17 do TIF à fl. 51.

Em sua manifestação de inconformidade a recorrente assim se manifestou:

Os gastos com energia elétrica também faz parte da Lei nº 10.833/03 no artigo 3º como segue abaixo, sendo que toda a energia adquirida da empresa Copel Geração S/A foi consumida no processo produtivo da empresa.

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

Sendo assim toda a energia (elétrica e térmica) consumida no processo produtivo pode-se creditar de COFINS.

Ao elaborar o relatório, a DRJ entendeu que haveria uma glosa a despesas com energia térmica e discorreu sobre a matéria, ao que o contribuinte contestou no recurso voluntário na forma a seguir transcrita:

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.

Todavia, é inegável o equívoco de ambas as partes, não procedendo nenhum desses argumentos diante da inexistência dessa glosa.

A única glosa referente a energia diz respeito ao período de apuração. E sobre ela a recorrente apresentou uma resposta totalmente desconectada em sua Manifestação de Inconformidade. Em nenhum momento a Administração afirmou que não era possível o creditamento dos gastos de energia elétrica, apenas excluiu-se os gastos de 2005 da apuração relativa a 2006 porque essas despesas já haviam sido aproveitadas.

Assim, em não existindo qualquer argumento capaz de invalidar a conclusão da fiscalização, mantenho esta glosa.

Conclusão

Com essas considerações, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas à água e produtos químicos a ela adicionados, itens 2 e 3 do voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard