



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

**Processo n°** 11516.000922/2009-70  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** **3803-004.496 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 24 de setembro de 2013  
**Matéria** COFINS NÃO CUMULATIVA - COMPENSAÇÃO  
**Embargante** CONSELHEIRO ALEXANDRE KERN  
**Interessado** INDÚSTRIA CARBONÍFERA RIO DESERTO LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

ACÓRDÃO. PARTE EXPOSITIVA E EMENTA. OBSCURIDADE. INOCORRÊNCIA.

Os Embargos de Declaração são modalidade recursal de integração e visam a sanar obscuridade, contradição ou omissão, de maneira a permitir o exato conhecimento e motivação do julgado. São parcialmente cabíveis quando oportunizem o aperfeiçoamento do acórdão em ponto não conexo com a obscuridade apontada entre a ementa e os fundamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a ementa do acórdão, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafeté Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

**Relatório**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/09/2013 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 30/09/20

13 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 03/10/2013 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Impresso em 08/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata o presente de embargos de declaração interpostos pelo Conselheiro Alexandre Kern, contra o Acórdão nº 3803-003.871, de 31 de janeiro de 2013, com fulcro no art. 65, I, da Portaria MF nº 256, de 9 de junho de 2009 (RI/CARF), requerendo o saneamento da obscuridade que aponta.

A obscuridade diz com a falta de exposição do conceito de insumo no voto condutor, em determinados termos, o que o incompatibiliza com o enunciado que conformou a ementa, transcrita a seguir, não havendo como o Colegiado tê-la votado conforme ficou assentada.

Disse ele: “Compulsando o voto condutor do acórdão, constato que o mesmo não declinou o conceito de insumo, para fim de creditamento de contribuição social não cumulativa, nesses termos, de sorte que não há como o Colegiado ter votado a ementa nos termos em que constou na parte inicial do trecho acima transcrito.”. Os termos são os que destacam o signo “sic” ao final de cada oração.

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.*

*Insumo dedutível para efeito de Cofins não cumulativa, [sic] são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e afetem as receitas tributadas pela contribuição social. [sic] E quando o cumprimento das obrigações ambientais impostas pelo Poder Público, como condição para o funcionamento da empresa, gerem despesas, estas devem ser consideradas insumos.*

É o relatório.

## Voto

### Admissibilidade

Reza o art. 65 do RI/CARF<sup>1</sup>, regulamentando o art. 535, *caput*, I e II, do CPC, que os embargos de declaração são cabíveis quando o acórdão contiver *obscuridade* ou *contradição* entre a decisão e seus fundamentos, ou quando há *omissão* de ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma. Visa este recurso à inteireza, à harmonia lógica e à clareza da decisão, suprimindo dificuldades e óbices à boa compreensão e eficaz execução do julgado, exercendo, assim, uma função corretiva e integradora.

Deve-se ter presente que o pedido contido nos embargos submete-se ao juízo de admissibilidade. Este, por sua vez, deve se ater aos pressupostos recursais, que são *objetivos*, em face dos quais são examinadas a existência e adequação do recurso, a tempestividade, a motivação e a regularidade procedimental, e *subjetivos*, que em sua virtude

<sup>1</sup> Art. 65. 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 devia pronunciar-se a turma.

§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de cinco dias contado da ciência do acórdão: (Redação dada pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)

[...]

III - pelo Procurador da Fazenda Nacional; (Incluído pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)

são examinados o interesse e a legitimação para recorrer, bem como a inexistência de obstáculo ao poder de recorrer.

O Conselheiro embargante recebeu o processo em 3 de abril de 2013 e na mesma data interpôs os presentes embargos. Portanto, os embargos são tempestivos.

O pressuposto de *existência* vê-se na alegação do vício de **obscuridade** que estaria presente no acórdão embargado, presente na falta de exposição do conceito de insumo no voto condutor o que o incompatibiliza com o enunciado da ementa.

O pressuposto da *adequação* está presente por se ajustar o recurso apresentado à previsão legal para a espécie impugnada, a permitir a sua recepção e o seu desenvolvimento válido e regular.

Dessa forma, os embargos devem ser conhecidos.

Mérito

Segundo Marinoni<sup>2</sup>, a *obscuridade* significa falta de clareza no desenvolvimento das idéias que norteiam a fundamentação da decisão. Representa ela hipótese em que a concatenação do raciocínio, a fluidez das idéias, vem comprometida, ou porque exposta de maneira confusa ou porque lacônica, ou ainda porque a redação foi mal feita, com erros gramaticais, de sintaxe, concordância etc., capazes de prejudicar a interpretação da motivação.

No acórdão embargado, a controvérsia que fora deslindada com o provimento do recurso foi o reconhecimento do direito a créditos decorrentes das

*[...]despesas ocorridas em razão das prestações de serviços vinculados ao meio ambiente, dado que estas despesas somente ocorreram em função das imposições decorrentes do Acordo Judicial de Conduta e dos Termos de Ajuste de Conduta celebrados com Ministério Público Federal, Ministério Público Estadual e FATMA.*

No voto condutor o direito a tais créditos foi reconhecido sobre a afirmação do Relator

*[...]por compreender que estes são essenciais para o processo produtivo da empresa e ainda por estas despesas terem decorrido de imposição do Poder Público:[...]*

Esta posição foi arrematada adiante, no voto, na forma como segue:

*Logo, compreendo que deve ser reconhecido o direito aos créditos pleiteados para todas as despesas relacionadas de alguma forma com a recuperação do meio ambiente, ainda que não estejam relacionadas na planilha elaborada pela*

<sup>2</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. Processo de Conhecimento. 8. ed., v.2. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010, p. 556. 24/08/2001

*repartição de origem, uma vez que esses serviços são essenciais ao funcionamento da empresa, ou seja (...)*

Observe-se que o conceito de insumo como aquele que está marcado pela essencialidade à própria atividade, sem o qual esta a empresa não goza de licença para desenvolvê-la está presente na exposição.

Este entendimento assentado no acórdão teve o reforço de precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no bojo do qual dispêndios realizados com indumentárias, exigidas pelo Poder Público para o regular desenvolvimento do processo produtivo na indústria alimentícia, foram considerados insumos inerentes à produção. Está referenciado nos termos abaixo:

*Questão semelhante já foi analisada pelo CARF no PAF n.º 13053.000112/200518 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão n.º 930301.740, julgado em 09.11.2011 – 3ª Turma:*

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

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

**COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.**

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. **A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. (grifo)***

*Recurso Especial do Procurador Negado.*

Note-se que o conceito de insumo como aquele que possui inerência, também foi demarcado no voto condutor, com o destaque do negrito na ementa do acórdão paradigma pelo próprio Relator.

Ao perscrutar o conteúdo da decisão acima, o Relator colheu o contorno dos insumos que se tornam aptos a gerar creditamento, tendo apontado para a sua sorte de, em hipótese alguma estar restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, conforme excerto do seu voto, abaixo:

***Conforme se extrai do julgado acima, o insumo não deve em hipótese alguma estar restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, em***

*razão do caráter restritivo não imposto pela lei e pelo Texto Constitucional.[g.n.]*

Não obstante reconhecer o Relator a distinção da atividade econômica sob análise no acórdão paradigma, indicou a semelhança da causa de decidir naquele com a inclusão na base de cálculo dos créditos dos dispêndios relativos à proteção do meio ambiente realizados por imposição do Poder Público. Neste particular, o Relator destacou, inclusive, a *inexigibilidade de conduta diversa* por parte da Contribuinte e a *essencialidade* dos serviços contratados, que os habilitam a serem definidos como *insumo*, que geram crédito. Restou implícita na exposição a consideração do insumo como *inerente à produção*, uma vez que esta qualificação encontra-se no acórdão paradigma e na parte grifada da ementa:

*Evidentemente que no caso em tela não se está tratando de insumos aplicados na produção alimentícia, conforme o julgado administrativo colacionado, todavia, por outro lado, as despesas com a proteção do meio ambiente são geradas em função de uma imposição do Poder Público e neste caso é **inexigível conduta diversa por parte do contribuinte**. Além do que, é verdade que sem cumprir ao rígido controle ambiental, por certo que a empresa não estaria autorizada a extrair o carvão mineral, ou seja, estaria impossibilitada de realizar o seu processo produtivo.[inerência]*

*Logo, compreendo que deve ser reconhecido o direito aos créditos pleiteados para todas as despesas relacionadas de alguma forma com a recuperação do meio ambiente, ainda que não estejam relacionadas na planilha elaborada pela repartição de origem, uma vez que **esses serviços são essenciais ao funcionamento da empresa**, (...)[apócrifo e g.n.]*

O vício da *obscuridade* - categorizado pela melhor doutrina como falta de clareza no desenvolvimento das idéias que norteiam a fundamentação da decisão, por comprometimento da concatenação do raciocínio, da fluidez das idéias, ou por decisão exposta de maneira confusa ou lacônica, ou ainda, porque a redação foi mal feita, com erros gramaticais, de sintaxe, concordância etc.. capazes de prejudicar a interpretação da motivação, não se compadece com o predicamento que lhe deu o Conselheiro embargante ao termo *obscuridade*, consistente na ausência do conceito de insumo. Aonde se pode enquadrar o apontamento do vício presente no acórdão embargado no conceito doutrinário – *a falta de clareza no desenvolvimento das ideias ou decisão exposta de maneira confusa* – este tropeço não existe na exposição que tenha prejudicado a interpretação da motivação.

Por estas razões, vejo que o voto condutor foi colmatado sem nebulosidades, tendo justificado com suficiência o encaminhamento ofertado, em específico quanto à matéria objurgada, e acompanhado pela quase integralidade pela turma.

A ementa do acórdão embargado está alinhavada com a do acórdão da CSRF, ambas vazadas no bojo de decisões em torno de fatos jurídicos de mesma natureza. A mácula de uma é a da outra.

Entretantes, os embargos oportunizam a seguinte consideração: as leis que instrumentalizam a não cumulatividade do PIS e da Cofins (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003) preceituam em seu art. 3º, II: “Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive (...)”

Repare-se que ao estipular que bens e serviços creditáveis são os utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda, a norma legal não discriminou o grau de aderência do insumo na atividade exercida pela empresa.

Ao interpretar o dispositivo legal, no Resp. nº 1.246.317/MG, em sede de recurso repetitivo que se tornou paradigmático para aplicação pelos conselheiros, nos julgamentos no âmbito do CARF, o Superior Tribunal de Justiça deu a configuração da norma e dispôs que os insumos passíveis de creditamento são tanto os que se ligam ao processo produtivo ou à prestação de serviços como os que os viabilizam, vale dizer, insumos empregados seja **direta** ou **indiretamente** na atividade

A decisão está projetada no item “5” da ementa como segue:

*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.*

Ter-se como referência estas disposições (legal e judicial), leva-nos a perceber uma imprecisão na ementa do acórdão embargado (assim como na ementa da CSRF): afirmar que o creditamento se dá apenas relativamente aos insumos aplicados **diretamente** na prestação do serviço ou na produção de bens, ao tempo em que afirma que os dispêndios com o cumprimento das obrigações ambientais (ou da obrigação para uso da indumentária na indústria de alimentos) impostas pelo Poder Público como condição para o funcionamento da empresa devem ser consideradas *insumos* (ou é insumo inerente à produção da indústria avícola), não é outra coisa senão fixar um conceito errôneo quanto à forma de incidência desse *insumo* na atividade-fim da empresa.

Noutra forma de dizê-lo: se a lei não discrimina a forma de aderência do insumo na atividade-fim; e se o STJ definiu que essa forma pode dar-se direta ou indiretamente, não é necessário definir o que é indireto como direto para que o insumo seja alvo de creditamento.

Nesse diapasão, os dispêndios com o cumprimento de obrigações normativas do Poder Público, que - não obstante se os caracterize como essenciais e inerentes -, mas que apenas viabilizem a atividade produtiva sem dela intrinsecamente participarem, são *insumos* aplicados *indiretamente* no processo produtivo (seja a proteção ambiental, seja o uso de indumentárias na indústria alimentícia).



A elucidação acima não se compadece com a balda de *obscuridade* aplicada ao acórdão - segundo a orientação da melhor doutrina - representando o termo *diretamente*, consignado na ementa, não mais que uma *imprecisão conceitual* que o julgado (também na CSRF) fez advir dos predicados *essencialidade* e *inerência* (ao processo produtivo ou prestação do serviço), que são exigidos dos insumos para serem base de cálculo créditos, adequadamente evocados no voto condutor.

Por tudo, voto por acolher parcialmente os embargos para retificar a ementa do acórdão, sem efeitos infringentes, nos termos abaixo:

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.*

*Insumo dedutível para efeito de Cofins não cumulativa é todo aquele relacionado direta ou indiretamente com a produção do contribuinte e que afete as receitas tributadas pela contribuição social. E quando o cumprimento das obrigações ambientais impostas pelo Poder Público, como condição para o funcionamento da empresa, gere despesas, estas devem ser consideradas insumo.*

Sala das sessões, 24 de setembro de 2013

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa