



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10480.720205/2010-93</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3003-002.632 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA ALCOOLQUIMICA NACIONAL-ALCOOLQUIMICA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA TÉRMICA UTILIZADA COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Se utilizada como insumo, o custo de aquisição de energia térmica permite a apropriação de créditos do PIS e da COFINS, ainda que o custo tenha ocorrido antes de 15/6/2007, data da vigência da nova redação do art. 3º, III, da Lei 10.833/2003, dada pela Lei 11.488/2007 (ADI SRF nº 2/2003).

ALEGAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se de supostos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, o ônus de apontá-los com clareza e comprová-los é do contribuinte, pelo que não se acolhe a alegação genérica, desacompanhada de provas, sendo insuficiente a simples alegação de que valores de fretes na aquisição de insumos e na operação de venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria teriam sido informados incorretamente no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais Dacon.

**ACÓRDÃO**

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 referentes aos créditos sobre aquisições de energia térmica (vapor), utilizado como insumos de produção.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 11-57.713, de 20/09/2017**, proferido pela 2ª Turma da DRJ em Recife/PE, que por maioria de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

### ***Do Auto de Infração***

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/101, relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, para exigir R\$ 1.719.253,99 da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, R\$ 761.492,63 de juros de mora calculados até 29/01/2010 e R\$ 1.289.440,44 de multa proporcional ao valor do imposto, representando um crédito tributário total consolidado de R\$ 3.770.187,06.

Consta indicado no Auto de Infração em apreço que o autuado deixou de recolher a COFINS por se utilizar nas DACON de créditos indevidos, circunstância que deu margem, após a reconstituição da escrita fiscal, à apuração de saldos devedores.

No Relatório Fiscal de fls. 15/31, as autoridades lançadoras fizeram constar, entre outras, as seguintes informações apresentadas a partir de imagens extraídas dos autos digitais:

(...)

Verificamos que a empresa está submetida à não-cumulatividade do PIS, (pois a mesma é tributada pelo IRPJ com base no lucro real) e realiza vendas de parte de sua produção para o exterior do produto: Acetato de Vinila, código NCM 2915.32.00, conforme a “Relação dos Principais Produtos” (anexa).

(...)

Analisamos principalmente os créditos declarados nas fichas das DACON: Ficha 04 - Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP, Ficha 06

Apuração dos Créditos da COFINS, para o ano de 2004; Ficha 08 - Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP, Ficha 12 - Apuração dos Créditos da COFINS Regime Não-Cumulativo (Incidência Total ou Parcial), para o ano de 2005; Ficha 06A - Apuração dos Créditos de PIS/PASEP - Aquisições no Mercado Interno Regime Não-Cumulativo, Ficha 06B - Apuração dos Créditos de PIS/PASEP Importação Regime Não-Cumulativo, Ficha 16Á . Apuração dos Créditos da COFINS - Aquisições no Mercado Inferno Regime Não-Cumulativo, Ficha 16B -Apuração dos Créditos da COFINS - Importação Regime Não-Cumulativo, para os anos de 2006 e 2007.

Os principais créditos da COFINS e do PIS/PASEP declarados nas DACON apresentadas pelo contribuinte, (anexas), e que merece principal destaque nesta fiscalização são os seguintes:

**A) Bens adquiridos para Revenda:**

O crédito é calculado sobre o valor da mercadoria adquirida, constante do documento fiscal. No caso de as despesas de seguro e de frete para a entrega correrem por conta do comprador, estas integram a base de cálculo do crédito, desde que pagas a pessoa jurídica domiciliada no País ou a pessoa física ou jurídica no exterior nesta hipótese a partir de 1º/05/2004.

O IPI incidente na aquisição de bens para revenda, por não ser recuperável, integra o custo de aquisição dos bens (Instrução Normativa SRF nº 404/2004, art. 8º, § 3º). o ICMS integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços {Instrução Normativa SRF nº 404/2004, art. 8º, § 3º); Os créditos referentes a compras que venham ser objeto de devolução em data futura deverão ser estornados nos mês da devolução. O valor referente ao crédito da mercadoria devolvida deve constar no Dacon e/ou na DIPJ na linha de ajuste negativo de crédito,

**B) Bens e Serviços Utilizados como Insumos:**

O crédito é calculado sobre o valor dos insumos adquiridos, constantes do documento fiscal, No caso de seguro e de frete para a entrega de bens correrem por conta do comprador, por integrarem os custos, compõem a base de cálculo do crédito, desde que pagas a pessoa jurídica domiciliada no País ou no exterior, nesta hipótese a partir de 1ª/05/2004.

O IPI incidente na aquisição quando recuperável, não integra o custo de aquisição dos bens; O ICMS integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços, os créditos referentes a compras que venham ser objeto de devolução em data futura deverão ser estornados nos mês da devolução. O valor referente ao credite do insumo devolvia) deve constar m DACON e/ou na DIPJ na Unha de ajuste negativo de credito.

Conforme será detalhado mais a frente quando da análise das 'Planilha das Informações de Notas Fiscais de Entrada - Extraídas dos Arquivos NFE', e na 'Planilha de Glosas', constatamos que houve informação de **valores a maior**

nas DACON, (anexas), dos Bens Utilizados como Insumos (Fichas 04 e 06 - Linhas 02, em 2004; Fichas 06 e 12 - Linhas 02, em 2005; Fichas 06A, 06B, 16ª e 16B - Linhas 02, em 2006 e 2007), quando comparado com os totais dos insumos das notas fiscais de entradas escrituradas nos Livros Registro de Entradas, conforme as planilhas, "Planilha das Informações de Notas Fiscais de Entrada - Extraídas dos Arquivos NFE, (anexa) e na 'PLANILHA DE GLOSAS" (anexa).

Estes valores indicados a maior rias DACON serão glosados por nós. Encontrando-se as mesmas no quadro "Resumo dos Totais das Glosas", no final das citadas planilhas e estio descritas neste como GLOSAS (DIFERENÇAS DE INSUMOS).

### **C) Despesas de Energia Elétrica:**

Verificamos na escrituração e na documentação apresentada pela pessoa jurídica a correta apropriação de créditos sobre energia elétrica, em relação; às despesas contratadas com pessoa jurídica domiciliada no País, incorridas a partir do período de apuração de fevereiro da 2004 (art. 3º, inciso III da Lei nº 10,833/2003).

Só a partir de **15/06/2007** são admitidos créditos em relação à **energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor**, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica (**Lei nº 11.488/2007**).

Verificamos que o contribuinte escriturou em seus Livros Registro de Entradas, algumas notas fiscais de entradas da empresa PETROFLEX IND E COM S/A, CNPJ nº 23.667,227/0010-68, com o seu CFOP 1101 (Compra para industrialização). Pela descrição dos produtos nas notas fiscais de entradas verificamos que em vários itens tratar-se de compra de VAPOR (energia térmica). Este insumo encontra se indicado pelo contribuinte na "Relação dos principais insumos (MPP PI, ME) adquiridos para industrialização" (anexa).

Estas Notas Fiscais de Entradas (que deram entrada na empresa **antes de 15/06/2007 Lei nº 11488/2007**), que se referem à aquisição de energia térmica (VAPOR), conforme será detalhado mais a frente, foram glosadas por nós. Os valores destas notas fiscais estão indicados no quadro "Resumo dos Totais das Glosas", nas planilhas "Planilha das Informações de Notas Fiscais de Entrada - Extraídas dos Arquivos NFE15 (anexa) e na 'PLANILHÂ DE GLOSAS" (anexa) e estão descritas como GLOSAS de NFs de VAPOR.

### **D) Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas/Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos de Pessoas Jurídicas:**

Apropriação de créditos relativos a despesas de aluguel utilizados na atividade da empresa, em relação a aluguéis de prédios, máquinas a equipamentos, devidos a pessoa jurídica domiciliada no País, incorridos a partir de 1º/02/2004 (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inciso IV).

**E) Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil:**

A apropriação de créditos relativos a contraprestações de arrendamento mercantil, pois o contribuinte poderá creditar-se em relação às despesas independente da natureza dos bens arrendados, quando devidas a pessoa jurídica domiciliada no País, exceto se optante pelo Simples, incorridas a partir do período de apuração de fevereiro de 2004 (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inciso V, com a redação da Lei nº 10.865/2004).

**F) Créditos a Descontar na Importação (PIS e COFINS pago):**

Informa-se nesta, linha o valor dos créditos decorrentes do pagamento da COFINS-importação e do PIS-Importação. Calculado mediante a aplicação do percentual de 7,6% ou 1,65%, sobre o valor que serviu de base de cálculo da incidência da contribuição paga na importação, acrescido do valor do IPI vinculado a importação, quando integrante do custo de aquisição, no caso de: a) bens adquiridos para revenda; b) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(...)

**CONCLUSÃO**

***O contribuinte não recolheu integralmente os valores devidos da COFINS relativos a fatos geradores compreendidos entre Janeiro de 2005 e Dezembro de 2007, como relacionados no "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO - Contribuição para o Programa de Integração Social"***

Este lançamento de ofício abrange as diferenças apuradas da COFINS com as respectivas multas de-ofício e juros de mora exigíveis. Em procedimento de ofício, a constatação da falta de recolhimento de parte da obrigação principal sujeita o Contribuinte à imposição de penalidade específica (Multa de Ofício), como determinada pela Lei nº 9.430/96, artigo 44, I, sem dispensa da cobrança de juros de mora sobre a parcela devida e não recolhida.

**Da Impugnação**

Irresignado com o lançamento fiscal do qual foi cientificado em 26/02/2010 (fl. 14), o contribuinte ingressou, tempestivamente, em 30/03/2010 (fl. 3139), com a impugnação de fls. 3139/3155 dos autos digitais, na qual, em síntese:

a) Repisa os fundamentos do lançamento e observa que a autuação se cinge "*em NÃO CONSIDERAR ENERGIA TÉRMICA (VAPOR) COMO INSUMO QUE DÊ DIREITO AO CREDITAMENTO DO PIS/COFINS NA COMPRA PELA ORA DEFENDENTE (ENTRADA DE NOTAS FISCAIS) e assim, glosando-se tais créditos, haveria contribuições a pagar nas respectivas épocas, as quais somadas a multa e juros alcançam o estratosférico valor cobrado*".

b) Assevera que "*o montante glosado de insumos, decorre outrossim, de mero erro de preenchimento das DACON 's, visto que fora equivocadamente incluídos na*

*linha de "INSUMOS" os fretes de compra e venda dos produtos, que, por se darem em sua maioria no modal marítimo, são de valores bastante expressivos, mas que de maneira nenhuma pode ser objeto de cobrança de tributo, consoante toda a legislação e jurisprudência aplicável à espécie".*

c) Transcreve, da IN SRF nº 387, de 2004, que instituiu o Dacon, instruções correspondentes às suas Linhas 06A/02 e 06A/07 (onde são informados valores de fretes na aquisição de insumos e em operações de venda), e afirma: *"Desta forma também devem ser considerados como legítimos os créditos tomados de frete relativo à aquisição de matéria prima e como mero equívoco de forma, jamais causador de exigência fiscal, a aposição de frete para venda, alocado na alínea de insumo quando deveria ser em alínea própria".*

d) Prossegue, citando jurisprudência judicial e administrativa segundo as quais não pode ser exigido tributo apenas em decorrência de erros no preenchimento da DCTF.

e) Passa a sustentar o direito aos créditos da não cumulatividade sobre aquisições de vapor (energia térmica).

f) Nessa trilha, explica que *"a energia térmica (vapor) se constitui insumo precípua para realização do objeto social da defendente que, além de outros, a produção de VAN - Acetado de Vinila Monômero", e que "na planta industrial da CAN - COMPANHIA ALCOOLQUÍMICA, a energia térmica conduzida pelo vapor incide diretamente sobre as matérias primas associadas em recipientes, tais quais o ácido acético e o eteno, aquecendo-os e impondo-lhes maior movimentação das moléculas, imprescindíveis para reação química e a consecução do produto final".*

g) Trata da definição de insumos para fins da não cumulatividade da Cofins e do PIS, mencionando acórdãos da DRJ em Juiz de Fora e do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado da Justiça Federal em São Paulo, além de doutrina e do art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, e argumenta não haver dúvidas *"que o vapor (energia térmica) é bem ("...quaisquer outros bens...") que sofreu alteração em face da perda de propriedade física (condensação e transformação da energia na reação química - calor - movimentação das moléculas), em função da ação (convecção) diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Portanto é insumo nos termos da legislação, mesmo anterior a Lei 11.488/2007".*

h) Também considera que *"tanto o Conselho de Contribuintes quanto o Judiciário não admitem a restrição ao princípio da não cumulatividade relativo ao PIS e a COFINS, tendo em vista não haver restrições no âmbito da Constituição Federal, portanto devendo o vocábulo 'INSUMO' ter seu significado comum, nos termos da Lei Complementar 95/02, a qual versa sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação de leis", e que "A Lei 11.488/07 sem sombra de dúvidas tão somente interpretou, posto que repetiu, disposição normativa já posta pelo sistema jurídico pátrio, para que não houvesse mais dúvidas quanto à possibilidade do aproveitamento de crédito decorrente de aquisição de energia térmica".*

i) Defende a aplicação, a períodos anteriores, da Lei nº 11.488, de 2007, citando em favor de sua interpretação o art. 106 do CTN e julgado do STJ sobre a Lei nº 9.779, de 1999 (REsp 746768, sobre créditos da não cumulatividade do IPI).

Ao final, requer, seja julgado improcedente o lançamento, ao tempo em que protesta por provar o alegado mediante todos os meios de prova em direito admitidas, "*principalmente juntada posterior de novos documentos, perícias técnicas e ou contábeis, inspeções, enfim, tudo o que for necessário para se asseverar o ora expendido*".

#### **Da decisão de primeira instância**

Analisando as razões de defesa, a 2ª Turma da DRJ em Recife/PE, assim ementou a sua decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

**NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA TÉRMICA. CRÉDITOS ADMISSÍVEIS APENAS A PARTIR DE 15/06/2007.**

**O direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos sobre aquisição de energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, foi introduzido pelos arts. 17 e 18 da Lei nº 11.488, publicada em 15 de junho de 2007, pelo que em relação às aquisições anteriores do referido insumo não se admite os créditos.**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

**ALEGAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE PROVAS.** IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se de supostos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, o ônus de apontá-los com clareza e comprová-los é do contribuinte, pelo que não se acolhe a alegação genérica, desacompanhada de provas, sendo insuficiente a simples alegação de que valores de fretes na aquisição de insumos e na operação de venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria teriam sido informados incorretamente no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais-Dacon.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Do Recurso Voluntário**

No Recurso Voluntário, a contribuinte ataca as premissas da decisão recorrida e ratifica os argumentos de sua Impugnação, quanto ao direito de créditos aquisições de vapor (energia térmica) e fretes. Junto ao recurso interposto não foram apresentadas novas provas acerca dos créditos pleiteados.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

### ***I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:***

Consta dos autos que a recorrente foi intimada na data de 03/11/2017 (fl.3283) e protocolou Recurso Voluntário em 04/12/2017 (fl.3284) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### ***II – Do mérito:***

#### ***i) Dos créditos sobre aquisições de energia térmica (vapor):***

No que concerne os créditos sobre aquisição de energia térmica (vapor), cumpre ressaltar que a respectiva matéria já foi objeto de exame por este CARF, quando da apreciação do Processo nº 14774.000156/2009-91, referente a pedido de ressarcimento/compensação do mesmo interessado, correspondente ao 2º trimestre de 2004.

Por tal razão, peço vênica para trazer à baila trechos do voto proferido na oportunidade pelo ilustre Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, no Acórdão nº 3402-010.894 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 22/08/2023, cujo entendimento adoto integralmente, com amparo no art. 114, § 12º, I, do RICARF/2023 e art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, os quais transcrevo a seguir:

#### **Dos créditos sobre aquisições de energia térmica (vapor)**

Quanto à energia térmica, entendeu a fiscalização que somente após 2007 caberia ser tomado o crédito, a partir da alteração legislativa dada pela Lei nº 11.488/2007, mantido o mesmo entendimento pela DRJ no Recife, nos termos da ementa à seguir transcrita:

#### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA TÉRMICA. CRÉDITOS ADMISSÍVEIS APENAS A PARTIR DE 15/06/2007.

O direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos sobre aquisição de energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, foi introduzido pelos arts. 17 e 18 da Lei nº 11.488, publicada em 15 de junho de 2007, pelo que em relação às aquisições anteriores do referido insumo não se admite os créditos.

Contudo, o referido dispositivo somente foi incluído para admitir a tomada de crédito de energia térmica quando não utilizada como insumo no processo produtivo, não prejudicando a tomada de crédito quando essa energia se enquadrar no conceito de insumo.

É o que bem traçou o Conselheiro José Fernandes do Nascimento quando da relatoria do Acórdão n.º 3302-004.595, de julho de 2017, com fulcro no Ato Declaratório Interpretativo n.º 2/2003:

Cabe ressaltar, por oportuno, que no período de apuração dos créditos objeto da presente lide, só havia previsão de apropriação de créditos sobre custos na aquisição de energia elétrica. A extensão para a energia térmica somente ocorreu a partir de 15/6/2007, data da vigência da Lei 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 3º, III, da Lei 10.833/2003.

Acontece que a interpretação da anterior e nova redação do citado preceito legal, **leva a conclusão de que ele institui o direito de crédito sobre aquisição de energia elétrica, quando ela não é utilizada como insumo produção, ou seja, quando utilizada nas demais atividades do contribuinte. Se caracterizada como insumo de produção, fundamento do direito de apropriação de crédito encontra-se estabelecido no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, vigente desde a instituição do regime não cumulativo.** Esse é, inclusive, o entendimento da própria administração tributária, que se encontra explicitado Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 2/2003, cujos excertos pertinentes seguem transcritos:

Art. 1º A partir de 1º de dezembro de 2002, as pessoas jurídicas submetidas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep poderão descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à:

I - venda; e

II - prestação de serviços.

[...]

Art. 3º Para os fatos geradores da contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade não-cumulativa, ocorridos em dezembro de 2002 e janeiro de 2003:

I - a receita decorrente da venda de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica integra a respectiva base de cálculo;

**II - não poderá ser descontado:**

**a) o crédito do PIS/Pasep calculado em relação ao valor da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, exceto quando se tratar de insumo utilizado na forma prevista no art. 1º; e [...].**

**Assim, de acordo com a definição de insumo aqui adotado, inequivocamente, o custo de aquisição do referido combustível gera direito a crédito da Cofins.** (grifos nossos).

Nesse mesmo sentido, admitindo o crédito de energia térmica quando enquadrado no conceito de insumo mesmo antes da redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, vejamos outras manifestações deste Conselho:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Constatada omissão no acórdão, no tocante a ponto em que o Colegiado deveria pronunciar-se de ofício, acolhem-se os embargos, sem efeitos infringentes, para que seja sanado o vício apontado, acrescentando-se as razões para manter a decisão que deu parcial provimento ao recurso voluntário.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006

COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL. INSUMOS DO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A COFINS.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, por serem essenciais ao processo produtivo. **Os efeitos do art. 18, inciso III, da Lei nº 11.488/2007, vigente a partir de 15/06/2007, concernente aos créditos no consumo de energia térmica da pessoa jurídica, não alcança as aquisições de utilidades empregadas na atividade produtiva como insumo, previsto desde a publicação da Lei nº 10.833/03.**

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006

COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL. INSUMOS DO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, por serem essenciais ao processo produtivo. **Os efeitos do art. 17, inciso IX, da Lei nº 11.488/2007, vigente a partir de 15/06/2007, concernente aos créditos no consumo de energia térmica da pessoa jurídica, não alcança as aquisições de utilidades empregadas na atividade produtiva como insumo, previsto desde a publicação da Lei nº 10.637/02.**

(Acórdão n.º 3201-004.617 Data da Sessão 12/12/2018 Relator Paulo Roberto Duarte Moreira – grifos nossos).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006

REGIME NÃO CUMULATIVO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO.

1. No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, enquadram-se na definição de insumo tanto a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem, que integram o produto final, quanto aqueles bens ou serviços aplicados ou consumidos no curso do processo de produção ou fabricação, mas que não se agregam ao bem produzido ou fabricado.

2. Também são considerados insumos de produção ou fabricação os bens ou serviços previamente incorporados aos bens ou serviços diretamente aplicados no processo de produção ou fabricação, desde que estes bens ou serviços propiciem direito a créditos da referida contribuição.

ENERGIA TÉRMICA UTILIZADA COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

**Se utilizada como insumo, o custo de aquisição de energia térmica permite a apropriação de créditos da Cofins, ainda que o custo tenha ocorrido antes de 15/6/2007, data da vigência da nova redação do art. 3º, III, da Lei 10.833/2003, dada pela Lei 11.488/2007 (ADI SRF nº 2/2003).**

(...)

(Acórdão n.º 3302-005.402 Data da Sessão 18/04/2018 Relator Walker Araujo – grifos nossos).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

**CRÉDITO. ENERGIA TÉRMICA. INSUMO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.**

**Os dispêndios na aquisição de gás amônia e gás freon utilizados na produção de energia térmica consumida no processo produtivo permitem a apropriação de créditos da contribuição não cumulativa, observados os demais requisitos da lei.**

(Acórdão n.º 3201-006.004. Data da Sessão 23/10/2019 Relator Helcio Lafeta Reis – grifos nossos).

No presente caso, a energia térmica (vapor) é utilizada no processo produtivo da recorrente, assim descrito na manifestação de inconformidade (fls. 385 a 386), conforme pode-se observar no trecho à seguir destacado:

Verifica-se que a **energia térmica (vapor) se constitui insumo precípuo** para realização do objeto social da defendente **que, além de outros, é a produção de VAN - Acetado de Vinila Monômero.**

Em linhas sintéticas, na planta industrial da CAN-COMPANHIA ALCOOLQUÍMICA, **a energia térmica conduzida pelo vapor incide diretamente sobre as matérias primas associadas em recipientes, tais quais o ácido acético e o eteno, aquecendo-os e impondo-lhes maior movimentação das moléculas, imprescindíveis para reação química e a consecução do produto final.**

Sabe-se que a matéria é formada por átomos e moléculas que estão em permanente estado de agitação térmica. A energia térmica é a energia associada a esta agitação térmica, e a temperatura é um valor numérico que a expressa.

Quando um corpo é colocado próximo de outro com uma temperatura diferente, a energia térmica é transferida do corpo com temperatura maior para o de temperatura menor, até estes atingirem a mesma temperatura.

A energia térmica de um corpo, associada a agitação térmica, também pode ser entendida como sendo a energia cinética total de suas moléculas. Os processos pelos quais esta energia pode ser transferida, processos de transferência de calor, são: condução, convecção e radiação.

É exatamente o que ocorre na planta da Companhia Alcoolquímica Nacional - Alcoolquímica, ora defendente. **O vapor adquirido da Petroflex traz, por condução, a energia térmica, que por convecção é transferida diretamente às matérias primas que por reação química se transformarão**

**no produto final da planta industrial, qual seja o VAN.** O vapor perde energia transformando-se em água (condensação) e a energia é consumida, aliás, transformada na reação química, ambos perdendo, por óbvio, propriedades físicas.

Portanto, **a energia térmica trazida pelo vapor**, ou poderia ser por outros fluídos térmicos, **incide diretamente sobre os componentes químicos que, por intermédio de reações químicas, atingem a produção do VAN** (grifos nossos).

Trata-se, portanto, de elemento essencial a própria produção, inerente ao processo produtivo, se enquadrando, portanto, ao conceito de insumo.

Nesse sentido, cabem ser revertidas as glosas sobre a energia térmica utilizada no processo produtivo, cabendo ser integralmente garantido o crédito pleiteado pelo sujeito passivo nesse item.

No mesmo sentido, cito os precedentes os **Acórdãos 3402-010.948**, de 24/08/2023 e **3402-010.894**, de 22/08/2023, em processo envolvendo a mesma recorrente.

Com base nessas considerações, por atender ao conceito de insumos, deve ser restabelecidos os valores dos créditos glosados calculados sobre o valor aquisições de energia térmica (vapor).

*ii) **Dos créditos sobre fretes:***

Ao apreciar a Impugnação, utilizando-se da razão de decidir quando da apreciação do processo nº 14774.000156/2009-91, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção da glosa, pelo fato da contribuinte não produzir qualquer prova quanto ao alegado, tendo trazido os seguintes fundamentos:

O contribuinte transcreve na Inconformidade instruções relativas às Linhas 06A/02 e 06A/07 do Dacon, segundo as quais, na primeira, "*Integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador*", enquanto na segunda, própria das "*Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda*", a pessoa jurídica deve informar "*os valores de armazenagem de mercadoria pagos a terceiros, bem como o valor de frete (inclusive o frete decorrente do transporte realizado entre matriz e filiais da empresa ou entre estas) na operação de venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*"

Contudo, **não produz qualquer prova quanto ao alegado. Inclusive, nem ao menos menciona algum valor correspondente a fretes na aquisição de matéria prima ou nas vendas, segundo a Inconformidade**, "*devem ser considerados como legítimos os créditos tomados de frete relativo à aquisição de matéria prima e como mero equívoco de forma, jamais causador de exigência fiscal, a aposição de frete para venda, alocado na alínea de insumo quando deveria ser em alínea própria.*"

O Auditor Fiscal responsável pelo Termo de Informação Fiscal de fls. 201/219, diferentemente, detalha os valores levantados na "*Planilha das Informações de Notas Fiscais de Entrada - Extraídas dos Arquivos NFE*" (fls. 128/153) e na "*Planilha de Glosas*" (fl. 154), dentre outras, e informa ter considerado os créditos admitidos na legislação de regência, não sendo contestado diretamente em suas afirmações.

Cabe nesse ponto ressaltar em relação aos documentos citados no parágrafo antecedente e a sua precisa localização nos presentes autos, que o Termo de Informação Fiscal (no presente processo substituído pelo Relatório Fiscal) encontra-se acostado às fls. 15/31 enquanto que a "*Planilha das Informações de Notas Fiscais de Entrada - Extraídas dos Arquivos NFE*" e a "*Planilha de Glosas*" estão insertas, respectivamente, às fls. 2697/3069 e às fls. 3070/3084.

Passa-se novamente ao teor do voto proferido no Acórdão nº 11-53.780, de 20 de julho de 2016:

*Verifica-se, assim, que o contribuinte não demonstrou ter sido desprezado ou computado a menor algum crédito referente aos admitidos, que são os da aquisição de insumos ou os da venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria, cujo ônus foi suportado pelo vendedor e cujos valores foram pagos a pessoa jurídica domiciliada no País ou a pessoa física ou jurídica no exterior. Por isso a alegação posta na Inconformidade deve ser rejeitada.*

*Ora, quando se trata de pedido de restituição ou ressarcimento o ônus de provar a existência do direito creditório é do sujeito passivo. É o contrário do que se dá na hipótese de constituição do crédito tributário, onde quem carrear as provas para o processo é a autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário.*

*Cabia ao contribuinte, então, demonstrar os valores dos fretes não aproveitados e apresentar a comprovação necessária, sem o que esta alegação também é rejeitada (...).*

Ante o exposto, voto por considerar improcedente a impugnação, mantendo a integralidade do crédito tributário lançado de ofício.

Sobre esse ponto, no Recurso Voluntário, a contribuinte limita-se a afirmar que "*deveria ter analisado o argumento jurídico de que a recorrente também deixou assentado que parte do crédito glosado, decorreu de mero erro de preenchimento das DACON's, visto que fora equivocadamente incluídos na linha de "INSUMOS" os fretes de compra e de venda dos produtos, que, por se darem em sua maioria no modal marítimo, são de valores bastante expressivos, mas que de maneira nenhuma poderia ser objeto de cobrança de tributo, consoante a legislação e jurisprudência aplicável à espécie*".

No entanto, apesar do seu inconformismo, mesmo sendo advertida pela decisão recorrida, no recurso "*o contribuinte não demonstrou ter sido desprezado ou computado a menor*

*algum crédito referente aos admitidos, que são os da aquisição de insumos ou os da venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria, cujo ônus foi suportado pelo vendedor e cujos valores foram pagos a pessoa jurídica domiciliada no País ou a pessoa física ou jurídica no exterior*”, dessa forma deixou de impugnar as razões do julgado *a quo*.

No que tange à subsistência do direito creditório, importa recordar, antes de tudo, que nos pedidos de ressarcimento, compensação ou de restituição pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 170 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>. Pode-se dizer, em outras palavras, que o direito pleiteado existe na medida exata da comprovação da certeza e liquidez do crédito postulado.

Além do mais, como se sabe, o encargo de comprovar o crédito postulado permanece a cargo do contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários aos processos derivados de pedidos de ressarcimento/compensação, pois "(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato"<sup>2</sup>, postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999<sup>3</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Nesse mesmo contexto dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Dito isto, dois pontos merecem destaque: O primeiro diz respeito à falta de dialeticidade nas peças recursais – Impugnação/Manifestação de Inconformidade e Recurso Voluntário - e o segundo ao momento de apresentação das provas e sua suficiência para comprovação da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Como se vê o Recurso Voluntário carece de impugnação específica ao julgado que se pretendeu recorrer, de modo que ainda que seja presumido sua intenção de reforma, não há argumentos que se possa concluir pelos motivos para reforma. Trata-se de flagrante ofensa ao princípio da dialeticidade, segundo o qual a parte que apresentar algum tipo de recurso deve demonstrar de forma fundamentada, apresentando as razões de fato e de direito, seu inconformismo com a decisão recorrida.

De outro lado, sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. As razões do recurso são elemento indispensáveis ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em

<sup>1</sup> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

<sup>2</sup> CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

<sup>3</sup> 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 art. 37 desta Lei.

confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Ainda, oportuno ressaltar que já em sua defesa inicial perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os argumentos e provas suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão. Isso porque os atos processuais se concentram no momento da Impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir” (art. 15, III do Decreta nº 70.235/1972).

No entanto, a recorrente foi demasiadamente genérica em suas argumentações, apesar de fazer a indicação das provas produzidas nos autos, no recurso não existe informação sobre quais fretes seria motivo de inconformismo (fretes na aquisição de matéria prima ou nas vendas), informação essencial para que possibilitasse a esta julgadora verificar a essencialidade e pertinência dos créditos que alega ter direito. Ou seja, cabia à contribuinte, então, demonstrar os valores dos fretes não aproveitados e apresentar a comprovação necessária ou indicar nos autos.

Portanto, nesse ponto, deve ser mantida a decisão recorrida.

### **III – Do dispositivo:**

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito dar parcial provimento, apenas para reverter as glosas referentes aos créditos sobre aquisições de energia térmica (vapor), utilizado como insumos de produção.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**