



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



**Processo nº** 13502.000373/2005-94  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3401-012.754 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de março de 2024  
**Recorrente** OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/04/2005

RESSARCIMENTO. DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa ensejam a nulidade do despacho decisório nos pedidos de ressarcimento.

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

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/04/2005

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

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Em observância ao disposto no art. 62, §2º do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, deve ser reproduzido no presente julgado o determinado na decisão preferida no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA. PROCEDENTE.

Há de se reconhecer o direito creditório pleiteado pelo contribuinte quando houver sua demonstração por meio de documentação hábil e idônea e confirmada em diligência fiscal procedida pela unidade de origem.

COFINS. OPERAÇÕES COM HEDGE. CRÉDITOS. REGIME DE CAIXA. IMPOSSIBILIDADE

O caput do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001 autorizou, nas variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, a apropriação quando da liquidação da operação (regime de caixa). Entretanto, o seu §1º do mesmo

art. 30 permite que se possa optar pelo regime de competência, desde que este regime seja aplicado para todos os tributos e contribuições a serem apurados pela empresa. Neste sentido, tendo a recorrente efetuado a apuração de todos os seus tributos pelo regime de competência, não pode para o caso específico das operações de hedge efetuar o emprego do regime de caixa.

**COFINS. MÉTODO DO RATEIO PROPORCIONAL. AJUSTE PROCEDIDO PELA FISCALIZAÇÃO. PROCEDENTE.**

As apurações apresentadas pela recorrente em sede de manifestação de inconformidade não possuíam documentos fiscais que lhe dessem suporte quando analisado em contraponto aos valores apurados pela fiscalização, extraídos dos livros de registro de saída e amparados por notas fiscais de saída.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas dos créditos concernentes aos produtos LOROL - álcool laurílico, SAFOL 23, N-BUTANOL, NONILFENOL e TRIESTIRILFENOL e aos insumos adquiridos no mercado interno. Por maioria de votos, em reverter as glosas de créditos de cabotagem, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva (relator). Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## **Relatório**

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da Resolução n.º 3101-00.209:

*Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Quarta Turma da DRJ Salvador (BA) [1] que rejeitou manifestação de inconformidade [2] contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento de contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins), regime não-cumulativo, atrelado a declaração de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela RFB [3].*

*Na indicação da origem de seus créditos, apuração efetuada no período 01/03/2005 a 30/04/2005, a peticionária apontou: crédito da Cofins, mercado externo [4].*

*Diagrama do processo produtivo às folhas 42 a 46:*

- *unidade de óxido de eteno (folha 42):*
  - *entrada: eteno e oxigênio*
  - *saída: óxido de eteno*
- *unidade de glicóis (folha 43):*
  - *entrada: corrente da unidade de óxido de eteno*
  - *saída: MEG, DEG e TEG*
- *unidade de éteres glicólicos (folha 44):*
  - *entrada: óxido de eteno e álcool (+ catalisador)*
  - *saída: monoéter, diéter e triéter*

*1 Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 741 a 747 (volume IV).*

*2 Manifestação de inconformidade acostada às folhas 623 a 641 e 680 a 698 (volume IV).*

*3 Pedido de ressarcimento e declaração de compensação acostados às folhas 1 a 3.*

*4 Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, artigo 6º: A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (I) exportação de mercadorias para o exterior; [...] (§ 1º) Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de: (I) dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno; (II) compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria. (§ 2º) A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (§ 3º) O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º. [...].*

- *unidade de etanolaminas (folha 45):*
  - *entrada: óxido de eteno e amônia*
  - *saída: MEA, DEA e TEA*
- *unidade de etoxilação (folha 46):*
  - *entrada: base e óxido de eteno*
  - *saída: derivados etoxilados*

*Do relatório do acórdão recorrido, transcrevo notícias das intercorrências havidas no procedimento administrativo antes do parcial reconhecimento do direito creditório e da homologação da compensação até o limite do crédito reconhecido, ipsis litteris:*

*A autoridade fiscal, após análise dos documentos entregues pela contribuinte (fls. 13/438, 505/534 e 548/582) em resposta à Intimação SARAC/DRF/CCI n.º 171/2009 (fls. 10/11) e à Intimação SARAC/DRF/CCI n.º 594/2009 (fls. 502/503), e após consultas às*

*folhas 535/547, não homologou a compensação declarada, em razão da não-comprovação dos créditos utilizados.*

*Indeferido parte do pedido pela Delegacia da Receita Federal competente [5], a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões de folhas 623 a 641 e 680 a 698 (volume IV), assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:*

*1. Quanto aos créditos informados na linha 12.02 do DACON, referentes a "Bens utilizados como insumos", à época do creditamento não existia qualquer norma que disciplinasse corretamente quais seriam os insumos que se sujeitariam ao crédito da Cofins, sendo forçoso trazer à colação o Parecer Normativo CST n.º 65, que disciplina os créditos do IPI, para disciplinar a tomada de créditos da Cofins, e embora ambos os tributos possuam a sistemática da não cumulatividade, cada qual possui regras específicas para o creditamento de insumos;*

*2. Desta forma, protesta "pela glosa dos valores" e, conseqüentemente, também pela alteração do percentual relativo às "Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica" (linha 12.05), às "Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas" (linha 12.06) e ao "Ativo imobilizado" (linha 12.10);*

*3. No que tange às "Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda" (linha 12.07), a interessada discorda das glosas relativas às despesas com cabotagem, que, por definição, é o transporte marítimo entre portos brasileiros, no caso, de Camaçari/BA para Triunfo/RS, e se constitui em operação anterior imprescindível e necessária à operação de venda do produto transportado a cliente pertencente ao mercado de Triunfo/RS;*

*4. A interessada protesta pela glosa dos valores de R\$ 1.321.090,64 (março/2005) e R\$ 693.048,90 (abril/2005) referentes a "Créditos a descontar de Cofins importação" (linha 12.22), indicando os lançamentos efetuados na conta 112511 do Razão (fls. 715/716), protestando pela juntada posterior das cópias das declarações de importação correspondentes;*

*<sup>5</sup> Indeferimento do ressarcimento às folhas 583 a 612 (volume III).*

*5. Quanto aos "Ajustes positivos de créditos" (linha 12.30), cujo valor informado a título de perdas em operação de hedge não foi acatado pela autoridade fiscal, alega a interessada que as operações contratadas foram destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço, e estando o objeto do contrato relacionado com as atividades operacionais, ou ainda, destinado à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica, a tomada de tais créditos é lícita e amparada no art. 84 da Lei n.º 10.833, de 2003, que preceitua que o crédito de 4,6% deve ser calculado sobre o valor das perdas verificadas no mês, e não sobre as perdas contabilizadas no mês;*

*6. A contabilização ocorreu por competência e no mês da liquidação, já que o crédito também se apura na liquidação, e assim o valor de R\$ 2.308.509,80 consiste nas perdas de março de 2005, consideradas desde a data de contratação do hedge até a data do resgate, que ocorreu, por óbvio, em março de 2005, diferentemente, então, do valor de R\$ 1.396.758,00, que são as perdas contabilizadas através da conta 362304 (fl. 718);*

*7. Quanto aos valores da "receita de venda no mercado interno de produtos de fabricação própria", em relação aos quais a fiscalização afirmou haver divergências entre o Dacon e o somatório pelo livro de saídas, esqueceu-se o agente do Fisco que o valor do IPI não deve ser considerado para compor a base de cálculo do crédito, conforme determinam o artigo 24 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de*

novembro de 2002, o artigo 22 do Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002, e o artigo 5.º da Instrução Normativa SRF n.º 594, de 26 de dezembro de 2005;

8. Desta forma, descontando-se o IPI do somatório dos CFOP 5.101/6.101, 6.105, 6.109, 6.111, 6.122 e 5.124/6.124 do Registro de Saídas, tem-se que os valores corretos, R\$ 97.274.929,01 (março) e R\$ 87.508.105,45 (abril), são superiores aos valores informados no DACON, concluindo-se que foi pago valor a maior de Cofins;

9. Em relação às "Receitas financeiras" (linha 13.07), o valor de R\$ 2.692.433,53 que a fiscalização pretende ver adicionado à linha 13.07 corresponde a lançamentos a crédito na conta 362304, e não podem ser considerados, conforme fundamentos apresentados no tópico "ajustes positivos de créditos";

10. O valor total de R\$ 46.370,38 (março/2005) informado na linha 13.25 – "Outras exclusões" refere-se a venda de sucatas, demonstrado no Livro Razão (fls. 719/720), ou seja, venda de bens do ativo permanente que não devem integrar a base de cálculo da Cofins, razão pela qual protesta pela glosa;

11. Para o mês de abril/2005, protesta pela glosa no valor de R\$ 3.000,00, pois não representa uma receita, mas apenas a recuperação de despesa de período anterior;

12. A interessada entende que na linha 17B.23 do DACON "Cofins retida na fonte por órgãos, autarquias e fundações federais" devem ser considerados os valores de R\$ 32.063,55 (março/2005) e R\$ 14.332,41 (abril/2005), conforme planilha às folhas 721/722, pois o fato de a Petrobrás informar valor diferente em seu informe de rendimento não invalida o montante creditado, eis que legítima a tomada de tal crédito (fl. 723), mormente quando, ao final do ano de 2005, a manifestante se apropriou de valor inferior àquele que teria direito, conforme documentos às folhas 724/735, tendo reconhecido créditos da Cofins também em valor inferior ao que tinha direito;

13. No que tange ao item "Cofins a pagar", equivocou-se o agente fiscal ao não considerar o saldo credor do mês anterior, e adotando-se os percentuais corretos de 21,77% para o mês de março/2005 e de 24,71% para abril/2005, em vez de valor a pagar da Cofins, há saldo credor que deve ser transportado para o mês anterior;

14. Por fim, requer que seja reconhecido seu direito creditório pleiteado, com a consequente homologação da compensação, bem como protesta pela juntada de outros documentos que se façam necessários.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

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

*Data do fato gerador: 01/06/2005 [sic]*

**RECEITAS NÃO CONSIDERADAS. DESPESAS E CUSTOS INDEVIDOS. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO.**

*Na apuração do valor a ressarcir da Cofins não cumulativa, devem-se somar as receitas não consideradas e diminuir as despesas e custos indevidamente considerados, ambos para fins de apuração da base de cálculo da contribuição que serve para apurar o valor do ressarcimento, nos termos da legislação.*

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.**

*Somente podem gerar créditos da Contribuição as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função*

*da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

#### **FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.**

*O valor do frete contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do sujeito passivo não pode ser utilizado como crédito a ser descontado da Cofins devida sob a forma não-cumulativa, por não integrar a operação de venda a ser realizada posteriormente.*

#### **CRÉDITOS A DESCONTAR. IMPORTAÇÃO.**

*Nos pedidos de ressarcimento e de compensação, é do contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.*

#### **RETENÇÃO NA FONTE. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA.**

*A Cofins retida na fonte por sociedade de economia mista sobre os pagamentos que efetuar às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, poderá ser deduzida pelo contribuinte do valor da Cofins devida, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.*

#### **Manifestação de Inconformidade Improcedente**

##### **Direito Creditório Não Reconhecido**

*Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 771 a 796 (volume IV). Nessa petição, preliminarmente, assevera:*

*[...], há um aspecto decisivo para a avaliação da validade e eficácia do presente Despacho Decisório, eis que a auditoria deixou de apontar, topicamente, o motivo pelo qual os inúmeros produtos adquiridos pela recorrente não foram considerados como insumo.*

*Ao invés de indicar, objetivamente, a razão pela qual não poderiam ser considerados como insumos os produtos glosados, a auditoria argumentou, de forma apriorística, que "os bens adquiridos não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito ..., pois não se enquadram do conceito abrangido pelo § 4º, do art. 8º, da IN SRF n.º 404/2004".*

*Alegou sic et simpliciter que realizou "uma análise amostral das NF". Ou seja, a fiscalização não se deteve na análise dos bens e produtos cujos créditos foram glosados e na sua qualificação como insumos, à vista de sua utilização no ciclo produtivo da empresa. De uma penada, efetuou a glosa de todas as notas fiscais de entrada, ceifando, de roldão, indiscriminadamente, todas as aquisições no período, ainda que matérias-primas ou produtos intermediários, presumindo não se tratarem de insumos. [6]*

*No mérito, aduz que:*

*(1) "ao invés de desconsiderar apenas as notas fiscais de produtos que, a seu ver, não se enquadrariam no conceito de 'insumo', a auditoria glosou todas as NF's [sic], indistintamente, sem se deter na qualificação do produto" [7];*

*(2) nas perdas em operações de hedge (ajustes positivos de créditos), "como a empresa apura o lucro real com base no regime de competência, o acórdão entendeu que deveria apurar os créditos de COFINS, calculados sobre o valor das perdas, da mesma forma mês a mês, sobre a oscilação verificada na operação, e não na data de sua liquidação (regime de caixa)" [8];*

*(3) as despesas com cabotagem devem ser equiparadas ao frete na operação de venda, porque para ser competitiva no mercado a recorrente necessita remeter para a filial mais*

*próxima do polo consumidor e nela estocar o produto industrializado pela sua matriz [9];*

*6 Recurso voluntário, parágrafo 4.*

*7 Recurso voluntário, parágrafo 13.*

*8 Recurso voluntário, parágrafo 40.*

*9 Recurso voluntário, parágrafos 51 a 56.*

*(4) a auditoria equivocou-se no cálculo da receita de exportação, porque tomou por base “o balancete quando o correto seriam as informações lançadas na própria DACON” [10];*

*(5) “o acórdão recorrido desconsiderou, sem qualquer discriminação e fundamentação, o saldo credor do mês anterior utilizado pela recorrente”. [11]*

*A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa [12] os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em cinco volumes, ora processados com 842 folhas.*

*É o relatório.*

A 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta Seção de Julgamento decidiu em 26/01/2012 por converter o julgamento em diligência nos seguintes termos:

*Por outro lado, do exame dos autos deste processo, não é possível concluir, por exemplo, se os créditos glosados são inerentes a aquisições: (1) de insumos utilizados para a fabricação de produtos destinados à venda, integrando-se a eles ou consumindo-se no processo produtivo, independentemente de contato físico; (2) de peças de reposição de bens do ativo imobilizado, com aumento da vida útil; (3) de peças de reposição de bens do ativo imobilizado, sem aumento da vida útil.*

*Assim, voto pela conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a dúvida descrita no parágrafo imediatamente anterior seja esclarecida mediante precisa identificação da natureza dos bens cuja glosa de créditos é discutida.*

*Posteriormente, após facultar à recorrente oportunidade de manifestação quanto ao resultado da diligência, providenciar o retorno dos autos para este colegiado.*

A unidade de origem executou a diligência e elaborou o relatório de e-fls. 1119 a 1131.

Após a realização da diligência, o processo retornou para conclusão do julgamento e distribuído a minha relatoria.

*É o relatório.*

Fl. 8 do Acórdão n.º 3401-012.754 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13502.000373/2005-94

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

### Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### Preliminar

A recorrente alega em sede de preliminar a ocorrência de nulidade do ato fiscalizatório (Despacho Decisório) em virtude de a auditoria ter deixado de apontar em tópicos os produtos qualificados como insumos. Destaca ainda que a fiscalização não se deteve na análise dos bens e produtos objetos da glosa, presumindo-os não se tratar de insumos. O emprego de uma análise amostral das notas fiscais para proferir sua decisão deixa claro que os elementos constantes dos autos não são suficientes para concluir pela impossibilidade do creditamento. Neste sentido, entende a recorrente que deve ser reconhecida a nulidade do despacho decisório tendo em vista que a fiscalização não se deteve nos produtos objeto de glosa, com total abstração de seu emprego no processo produtivo.

Inicialmente cabe destacar que a recorrente não apresentou estes argumentos em sede de manifestação de inconformidade, o que, em tese, poderiam ser considerados preclusos nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72. Entretanto, por estarmos diante de matéria de ordem pública (nulidade do despacho decisório), passível de ser suscitada em qualquer fase processual, inclusive de ofício pela autoridade julgadora, aprecio as alegações apresentadas.

#### Discordo da Recorrente.

Ressalte-se que a nulidade nos processos administrativos fiscais somente devem ser declaradas quando ocorrerem as circunstâncias contidas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, quais sejam, “os atos e termos lavrados por pessoa incompetente” e “despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”. No presente caso não foram apontados, nem foi identificado por essa autoridade julgadora, elementos capazes de qualificar o despacho decisório como nulo.

Apesar de já ter entendido no parágrafo anterior estarem ausentes os elementos caracterizadores da nulidade, afasto ainda os argumentos específicos relacionados a necessidade de apontar em tópicos os produtos objetos da glosa bem como do emprego de amostras na análise das notas fiscais apresentadas. Analisando o despacho decisório de e-fls. 833 a 862, verifiquei que a autoridade fiscal indicou objetivamente os produtos que não poderiam “*ser considerados como insumos creditáveis e suas razões*”, apontando as notas fiscais e a totalização por período de competência. Observe-se ainda que o emprego de amostras em quaisquer procedimentos de auditoria visa proporcionar uma base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada, conforme delineado na NBC TA 530, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.222/09. Portanto, improcedente o argumento apresentado pela recorrente.

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade do despacho decisório suscitada.

## Mérito

No que concerne ao mérito, a Recorrente apresenta conceitos relacionados a insumos estabelecidos na Lei nº 10.833/03, com vistas a possibilidade de creditamento pela sistemática da não cumulatividade da COFINS, vindicando créditos em relação aos seguintes pontos: 1) Dos insumos importados; 2) Dos insumos adquiridos no mercado interno; 3) Das perdas com HEDGE; 4) Das despesas com cabotagem. Alegou ainda: 5) Equívoco no emprego do “método do rateio proporcional” para aferir custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação; 6) Desconsideração do saldo credor do mês anterior.

Antes de adentrar na análise pontual de cada alegação, relevante destacar que a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 3ª Seção converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem se os créditos glosados são inerentes a aquisições: “(1) de insumos utilizados para a fabricação de produtos destinados à venda, integrando-se a eles ou consumindo-se no processo produtivo, independentemente de contato físico; (2) de peças de reposição de bens do ativo imobilizado, com aumento da vida útil; (3) de peças de reposição de bens do ativo imobilizado, sem aumento da vida útil”.

A unidade de origem, então, procedeu a análise elaborou o relatório de diligência fiscal o qual reproduz a seguir alguns trechos relevantes para o julgamento da presente demanda:

*Acerca dos bens listados na planilha acima, o contribuinte não apresentou informações individualizadas com o intuito de esclarecer e fundamentar a natureza de insumo desses itens perante o Conselho.*

*Trouxe apenas, de forma agregada, informações gerais referentes aos itens como rolamentos, tubos de aço, parafusos, paletes de madeira, correia rotor e semelhantes. De acordo com o recorrente, esses itens podem ser considerados bens, não incluídos no ativo imobilizado, que sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação que exercem sobre o produto em fabricação e que, por isso, também ensejam o aproveitamento do crédito.*

*Salienta ainda que grande parte desses produtos se refere a peças e partes de máquinas e equipamentos responsáveis pela produção, juntando soluções de consulta e divergência da Coordenação Geral de Tributação (Cosit) da RFB, que já se posicionou no sentido de que partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda **são considerados insumos**.*

*Note-se que a argumentação é no sentido de que tais bens não são incluídos no ativo imobilizado, não aumentando, portanto, a vida útil dos bens, sendo a maioria partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, de modo que poderiam ser considerados insumos nos termos da legislação.*

*Nessa fundamentação possivelmente surgiu a dúvida que culminou na conversão do julgamento em diligência, contudo, o detalhamento da utilização dos itens teve apenas o condão de corroborar com o seu enquadramento na natureza de insumos de produção. Desse modo, cumpre destacar que a divergência reside na aplicabilidade dos bens glosados, sendo que, de acordo com o contribuinte, alguns se integram/são consumidos*

*no processo produtivo, enquanto outros são integrados a máquinas que compõem esse processo. Por sua vez, a natureza dos bens glosados (insumos) é única.*

*Ou seja, alguns bens glosados são caracterizados pelo contribuinte como insumos utilizados para a fabricação de produtos destinados à venda, integrando-se a eles ou consumindo-se no processo produtivo, enquanto outros representam partes e peças de reposição de bens do ativo imobilizado, sem aumento da vida útil. Entretanto, ainda segundo o recorrente, essas distintas participações no processo produtivo não alteram a natureza de insumos dos bens, conferindo-lhe direito ao respectivo crédito.*

*O detalhamento minucioso da utilização de cada item glosado no processo produtivo ocorreu apenas para os bens importados glosados (que não foram incluídos pela fiscalização na lista acima). Tais bens são insumos adquiridos no mercado externo, via importação, e representam a parcela mais relevante dos créditos glosados, tais como o álcool laurílico (também denominado LOROL), o SAFOL 23, o N-BUTANOL, o NONILFENOL e o TRIESTIRILFENOL).*

#### **ÁLCOOL LAURÍLICO**

*- O álcool laurílico, também designado LOROL, é utilizado no processo produtivo da recorrente como matéria prima para produção do álcool graxo etoxilado, comercialmente conhecido como Ultrol L (produto final).*

#### **SAFOL 23**

*- O SAFOL 23, por sua vez, é matéria prima idêntica ao álcool laurílico, mas produzida sinteticamente, também utilizada na produção do Ultrol L, mediante reação com o óxido de eteno.*

#### **N-BUTANOL**

*- O N-Butanol é empregado no processo produtivo da recorrente como matéria prima para produção do éter butílico, comercialmente conhecido como éter glicólico.*

#### **NONILFENOL**

*- O Nonilfenol é utilizado no processo produtivo da recorrente como matéria prima para produção do nonilfenol etoxilado, comercialmente conhecido como ULTRANEX NP.*

#### **TRIESTIRILFENOL**

*- O Triestirilfenol é empregado no processo produtivo da recorrente como matéria prima para produção do triestirilfenol etoxilado, comercialmente conhecido como AG 5241.*

*No que diz respeito aos demais bens glosados listados na tabela acima e que não receberam maiores detalhes acerca de sua utilização, verifica-se que se tratam de bens meramente acessórios ao processo produtivo, não integrando, de fato, a produção de bens, como, por exemplo, luvas de PVC, cartuchos de impressora, baterias, lâmpadas, seringa, materiais de escritório, mangueira, produtos de oficina ou de bens totalmente alheios à produção, como protetor para assento sanitário, itens de alimentação, limpeza e vestuário, óculos, aparelho telefônico, frascos e copos plástico, ducha higiênica, lixeira/papeleira, biruta de tecido, placa de sinalização, remédios, serviço de transporte de funcionário e garrafa térmica.*

Após a ciência do resultado da diligência, a recorrente apresentou sua manifestação. Em síntese, afirma que o fundamento das glosas empregado pela fiscalização partiu de premissa ultrapassada e equivocada, ou seja, conceitos constantes da Instrução Normativa n.º 404/2004 e Parecer COSIT n.º 65/1979. Entretanto, tal entendimento não deve prevalecer, à luz do entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça, quando do

juízo do REsp 1.221.170/PR, devendo utilizar os critérios de essencialidade e relevância no processo produtivo para fins de concessão de créditos relacionados a insumos. Nesta linha de entendimentos, afirma serem essenciais e relevantes para o processo produtivo os seguintes insumos adquiridos no mercado interno:

- a) materiais elétricos: eletrodos, varetas, lâmpadas, reatores, conectores, cabos, fusível, baterias, lâmpada de deutério e eletrodo;*
- b) itens de manutenção e peças de maquinário: rolamentos, tubos de aço, produtos de oficina, cantoneiras, barra chata, parafusos, engrenagem, cabeçote, luva de proteção do eixo de bomba, parafusos, porcas, arruelas, biruta, correias, pestana, meia luva, flange, abraçadeiras, caixa de mancal, presilhas de fixação, terminais, rotor, juntas, anéis, espaçadores, travas, engates, buchas, condutores, união macho/fêmea e manoplas;*
- c) itens de segurança: paletes de madeira, extintor, mangueira, difusor e placas de sinalização;*
- d) EPI: luvas (látex e PVC), luva de vaquetas, máscaras, abafadores de ruídos, camada de proteção de lentes, roupas de proteção, óculos de segurança e protetor auricular;*
- e) itens de laboratório: seringas hipodérmicas, frascos, elementos filtrantes, tubos de nylon e caixas térmicas.*

Ressalta que a própria RFB já admitiu como insumos partes e peças de reposição, ferramentas e EPI por intermédio de soluções de consulta listadas na sua manifestação. Destaca ainda que o CARF já chancelou a possibilidade de tomada de créditos sobre a aquisição de pallets de madeira, itens de EPI, segurança e materiais de laboratório em processo da própria recorrente conforme Acórdão n.º 3301-010.156.

No que concerne aos insumos importados, o fundamento da glosa seria em virtude de não terem sido apresentadas as DI's no momento da fiscalização. Entretanto, tais DI's foram apresentadas (e-fls. 1058/1102), demonstrando as importações dos produtos ALCOOL LAURÍLICO (LOROL), SAFOL 23, N-BUTANOL, NONILFENOL e TRIESTIRILFENOL, os quais foram indicados no relatório de diligência que são insumos utilizados no processo produtivo da empresa. Com o intuito de corroborar tal conclusão, apresenta ainda Laudo Técnico no qual detalha cada um destes itens em seu processo produtivo.

Antes de adentrarmos na discussão propriamente dita da presente controvérsia, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional n.º 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, este Conselho já vinha apresentando entendimento intermediário na conceituação de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais deveriam estar intimamente ligados ao critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do recurso especial n.º 1.246.317 MG realizado em 16/06/2011, decidiu pela ilegalidade do art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e do art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins. Nesta mesma decisão, o STJ adotou um conceito de insumo específico e diferenciado quando comparado aos conceitos estabelecidos na legislação do IPI e do Imposto de Renda. Veja a seguir a ementa do referido julgado:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

*2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

*3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

4. *Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.*

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.*

6. *Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de detetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.*

7. *Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)*

Diante desta decisão, o CARF passou a adotar este mesmo entendimento na maioria dos seus julgados. Destaco trecho do Acórdão n.º 9303-003.069, proferido em 13/08/2014, no qual utilizou um conceito de insumo que vem servindo de base para os julgamentos dos processos relacionados a conceito de insumos neste Conselho:

[...]

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Em julgamento do Resp. n.º 1.221.170-PR realizado em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça proferiu nova decisão, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts.

1.036 e seguintes do CPC/2015), estabelecendo o conceito de insumo bem como adotando diretrizes para os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a seguir a ementa do referido julgado:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (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.*

Diante da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento abstrato sobre o conceito de insumos para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com vistas a proferir uma análise do citado julgado, formalizar orientações no âmbito daquela Procuradoria e viabilizar a adequada observância da tese por parte da RFB. Na linha da pacificação do entendimento firmado, relevante reproduzir os itens 14 a 17 da referida nota explicativa:

*"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.*

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem destaques no texto original)

Neste mesmo ano de 2018, a COSIT emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018 apresentando as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. A seguir, a ementa do referido Parecer Normativo:

*Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.*

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.*

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) já o critério da relevância “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”:* b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

*b.2) “por imposição legal”.*

*Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.*

Diante da decisão judicial vinculante aos integrantes deste Conselho, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, no qual o REsp. 1.221.170/PR consolidou o entendimento a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias

fáticas que regem a presente controvérsia, especialmente no que concerne a análise das glosas dos créditos relacionados insumos importados e dos adquiridos no mercado interno, na ordem apresentada pelo recurso voluntário.

### **1) Dos insumos importados**

A Recorrente alegou o seguinte: “*De acordo com as anexas notas fiscais e Declarações de Importação (docs. 01/09), os créditos informados na linha 12.22 da DACON, nos valores de R\$1.321.090,64 (mar/05) e R\$693.048,90 (abr/05), referem-se à aquisição, no mercado externo, das seguintes matérias-primas: ÁLCOOL LAURÍLICO (também denominado LOROL, SAFOL 23, N-BUTANOL, NONILFENOL e TRIESTIRILFENOL)*”. Explicitou individualmente que todos esses produtos são utilizados no seu processo produtivo como matéria-prima.

A decisão de piso foi no sentido de que a interessada não juntou documentos que permitissem identificar quais produtos foram importados e que, apesar de protestar pela juntada posterior das cópias das DI's correspondentes”, até o momento de proferir aquela decisão, nenhuma cópia de DI havia sido apresentada. Ou seja, os fundamentos da decisão recorrida foi a ausência de elementos comprobatórios do direito creditório.

Passo ao meu voto.

Realmente as DI's não se encontravam nos autos até o momento em que foi proferida a decisão de primeira instância, vindo somente a ser apresentadas em sede de recurso voluntário. Considerando que a unidade de origem analisou os produtos importados, objeto de glosa pelo despacho decisório, quando da realização da diligência fiscal. Considerando ainda a aplicação do princípio da verdade material no presente caso, apesar de as provas terem sido carreadas apenas em sede de recurso voluntário. E, por derradeiro, a diligência fiscal concluiu que os referidos produtos glosados (LOROL - álcool laurílico, SAFOL 23, N-BUTANOL, NONILFENOL e TRIESTIRILFENOL) são matérias-primas empregadas no processo produtivo de diversos produtos indicados pela recorrente e confirmado pela unidade de origem, destacando-se que no relatório da diligência autoridade fiscal afirma que a recorrente apresentou no processo um detalhamento minucioso da utilização de cada um destes itens no processo de produção.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento para reverter as glosas dos créditos concernentes aos produtos LOROL - álcool laurílico, SAFOL 23, N-BUTANOL, NONILFENOL e TRIESTIRILFENOL.

### **2) Dos insumos adquiridos no mercado interno**

Neste item do recurso voluntário a interessada alega que o acórdão recorrido impediu o creditamento da COFINS sobre diversos itens, tais como rolamentos, tubos de aço, parafusos, paletes de madeira, correia rotor, etc. Afirma que se tratam de bens, não incluídos no ativo imobilizado, que sofrem alterações em função da ação que exercem sobre o produto em

fabricação, ensejando o aproveitamento do crédito. Ou seja, grande parte desses produtos se refere a peças e partes de máquinas e equipamentos responsáveis pela produção.

Já a decisão recorrida havia sido no sentido de que foi correta a glosa procedida pela autoridade fiscal tendo em vista que no parágrafo 20 do despacho decisório contam os motivos para a descaracterização dos bens no conceito de insumos constante do art. 8º da IN SRF n.º 404/2004.

Apesar de a recorrente não ter apresentado de forma minuciosa o emprego de tais itens no processo produtivo, tal qual o fez com os produtos importados, a autoridade fiscal que procedeu a diligência entendeu que parte dos produtos listados nessa rubrica são insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda e parte representam partes e peças de reposição do ativo imobilizado que sem aumento da sua vida útil, e que estas distintas participações no processo produtivo não alteraram a natureza de insumos dos referidos bens, entendendo que tais produtos conferem direito ao respectivo crédito da COFINS.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

### 3) Das perdas com HEDGE

Neste tópico a recorrente afirma que contraíra obrigações atreladas à moeda estrangeira e juros com vistas a se garantir contra os riscos das operações em virtude do quadro de incertezas da economia nacional. Para tanto, contratou junto a instituições financeiras operações de *hedge* por meio de contratos de troca de resultados financeiros (*swap*). Quando da ocorrência de perdas destas operações, tomou créditos nos termos do art. 84 da Lei n.º 10.833/03. A fiscalização glosou parte dos créditos por entender que a recorrente deveria ter se apropriado dos créditos pelo regime de competência, e não pelo regime de caixa, tendo em vista que a empresa faz a apuração do resultado pelo lucro real. Ou seja, a empresa deveria, segundo a fiscalização, ter apurado as perdas mês a mês e não somente na data da sua liquidação. Nestas condições, entende a recorrente que a incidência da COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade, recai sobre o “total das receitas auferidas pela pessoa jurídica” e que, conforme previsto no citado art. 84, a apuração dos créditos nas operações de hedge deve ser “calculado sobre o valor das perdas verificadas no mês”. Acrescenta que para configurar perda, tal acréscimo deve ser definitivo, não se sujeitando a condições, reservas ou eventos futuros e incertos, ou seja, somente conseguirá verificar a perda quando da respectiva liquidação do contrato de hedge.

A decisão recorrida, além dos pontos citados pela recorrente em sua defesa, e descrito no parágrafo anterior, também fundamentou a manutenção da glosa tendo por base o fato de a apuração do efetivo crédito ter saído da aplicação da alíquota de 4,6% sobre o lançamento a débito no valor de R\$1.396.758,00 registrado na conta 362304 – Receitas Financeiras Diversas – Resultado Oper. Hedge Cambial” (fl. 481) e não sobre o valor de R\$2.308.509,80 constante da planilha apresentada (fl. 534). Além disso, destaca que a então manifestante não apresentou nenhum outro documento (além da conta contábil citada) que venha a comprovar as alegadas perdas apontadas no mês de março/2005. Além disso, destaca que ao enfrentar os argumentos da então manifestante sobre a utilização dos regimes de caixa ou competência, observou-se o que dispôs os §§ 4º e 5º do art. 16 da IN SRF n.º 404/04.

Não há controvérsia no que concerne à possibilidade de aproveitamento de crédito da não-cumulatividade da COFINS calculado sobre o valor das perdas verificadas no mês decorrentes de operações de hedge em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão tendo em vista o disposto no art. 84 da Lei n.º 10.833/03. Entretanto, a discussão cinge-se no valor sob o qual foi apropriado pela recorrente e o que a autoridade tributária entendeu como correto quando do procedimento de auditoria fiscal.

Entendo que a recorrente está com a razão quando afirma que as operações poderiam ser apropriadas pelo regime de caixa, considerando que a perda (ou ganho) somente iria ocorrer quando da liquidação do contrato. Esta opção estaria de acordo com o disposto no art. 30 da MP n.º 2.158-35 que assim dispõe:

*Art.30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.*

*§1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.*

*§2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.*

*§3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 4º A partir do ano-calendário de 2011:(Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)*

*I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e(Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)*

*II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio.(Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)*

*§ 5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo.(Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)(Vide Decreto n.º 8.451, de 2015)*

*§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil:(Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)*

*I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou(Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)*

*II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º.(Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)*

*§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º.(Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)*

Ou seja, apesar de o caput do art. 30 ter autorizado a apropriação pelo regime de caixa, o seu §1º acima reproduzido permite que se possa optar pelo regime de competência, desde que este regime seja aplicado para todos os tributos e contribuições a serem apurados pela

empresa. Neste sentido, tendo a recorrente efetuado a apuração de todos os seus tributos pelo regime de competência, não pode para o caso específico das operações de hedge efetuar o emprego do regime de caixa.

Veja que a própria recorrente reproduziu trecho do livro do professor Hiromi Higushi neste sentido:

#### **REGIME DE APROPRIAÇÃO DAS RECEITAS**

*O § 1º do art. 187 da Lei n.º 6.404/76 dispõe que na determinação do resultado do exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda. Essa regra é conhecida como regime de competência e é adotada pela legislação tributária, salvo disposição em contrário.*

*Na determinação da base de cálculo de COFINS e PIS/PASEP, a regra geral é o regime de competência mas há várias exceções.*

(...)

*A partir de 01-01-2000, o art. 30 da MP n.º 2.158-35/01 dispõe que as variações monetárias dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/ PASEP e da COFINS, quando da liquidação da correspondente operação. Seu :5 1º permite a opção para apropriar as receitas ou despesas pelo regime de competência, desde que o critério seja adotado para todos os tributos e contribuições. (grifamos)*

Essa interpretação também pode ser identificada no Acórdão n.º 203-10.571, cuja ementa reproduzo a seguir:

**NORMAS PROCESSUAIS. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.** Alegações de inconstitucionalidade, incluindo suposto caráter confiscatório da multa de ofício, constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

**COFINS. CONSÓRCIO DE EMPRESAS. AUTONOMIA DAS CONSORCIADAS.** O consórcio de empresa não possui personalidade jurídica própria, sendo contribuinte da COFINS cada empresa consorciada, que recolhe a Contribuição na proporção do rateio de receitas estabelecido em contrato.

**COFINS. BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE 02/99. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. LEI N.º 9.718/98, ART. 9.º. INCLUSÃO.** Nos termos do art. 9.º da Lei n.º 9.718/98, *as variações cambiais ativas são incluídas na base de cálculo da COFINS a partir de fevereiro de 1999, devendo ser apropriadas pelo regime de caixa ou de competência, à opção do contribuinte e desde que adotado o mesmo regime para a COFINS, o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro, consoante o art. 30 da MP n.º 2.158-35/2001.* (grifos do relator)

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.** Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, sendo legítimo o emprego da Taxa SELIC, nos termos da legislação vigente. Recurso negado.

Portanto, verifica-se que na escrita contábil da recorrente não há o registro da liquidação do contrato (indicação contida tão somente na planilha constante da e-fl. 912), mas sim o lançamento para o mês de março/2005 da despesa de R\$1.396.758,00 registrada na conta

362304 – Receitas Financeiras Diversas – Resultado Oper. Hedge Cambial” (e-fl. 729) conforme indicado pela fiscalização.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

#### **4) Das despesas com cabotagem**

Neste tópico a Recorrente afirma que não se pode dissociar a operação de cabotagem da operação final de venda do produto ao cliente localizado em Triunfo/RS. Destaca ser necessário remeter e estocar o produto produzido na matriz em Camaçari/BA para a filial mais próxima do polo consumidor (Triunfo/RS). Ressalta ainda que por se tratar de produtos químicos considerados, a cabotagem até o local mais próximo do comprador é medida de segurança necessária. Conclui no sentido de que deve ser reconhecido o direito da recorrente ao creditamento destes custos por integrem o “frete na operação de venda”.

Tenho um posicionamento formado no sentido de que o conceito de insumo, para fins de tomada de créditos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, está necessariamente vinculado ao processo produtivo ou prestação de serviço executados pelo contribuinte conforme já exposto linhas acima. Destaque-se ainda ser imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, seja direta ou indiretamente. Portanto, entendo que os fretes utilizados para fins de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não se enquadra no conceito de insumo por se tratar de serviço tomado após o encerramento do processo produtivo. Entendo ainda que este serviço de frete também não pode ser enquadrado como uma operação de venda conforme alegado pela recorrente, pois essa operação se refere a transferência do produto acabado para outra unidade da empresa, sem que tenha havido nenhuma relação/operação comercial entre a recorrente (vendedora) e qualquer cliente na aquisição de seus produtos.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

#### **5) Equívoco no emprego do “método do rateio proporcional” para aferir custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação**

Reproduzo na íntegra os argumentos apresentados em sede de recurso voluntário:

*57. O acórdão recorrido entendeu, ainda, que teria havido equívoco da recorrente ao utilizar o "método do rateio proporcional" para aferir os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação. Com isso, manteve o despacho decisório que retificou os percentuais da receita de exportação de 21,77% em mar/05 e 24,71% em abr/05, para 21,04% em mar/05 e 24,48% em abr/05.*

*Ocorre que a auditoria equivocou-se nos cálculos, tomando por base o balancete quando o correto seria as informações lançadas na própria DACON.*

*58. Assim, considerando que os percentuais calculados pela recorrente são os que refletem a realidade, de rigor seja afastada a alteração feita pela auditoria e mantida pelo acórdão recorrido.*

Pois bem, percebe-se que a recorrente se limita a argumentar em sede recursal que a fiscalização deveria ter apurado os valores pelo DACON e não tomar por base o balancete, sem detalhar qualquer equívoco e apresentar um método de cálculo empregado.

Diante da ausência de argumentos objetivos e detalhados em sede de recurso voluntário dos erros cometidos pela fiscalização e do que foi exposto pela decisão recorrida. Considerando que o acórdão recorrido detalhou os fundamentos para refutar os argumentos apresentados em sede de impugnação. Considerando ainda que o acórdão recorrido tomou por base a análise das intimações derivadas da diligência fiscal e das considerações constantes do termo de encerramento de diligência fiscal que deu origem ao despacho decisório. Entendo que os termos do acórdão recorrido foram capazes de reforçar que o método de rateio empregado pela fiscalização foi correto. Reproduzo a seguir o trecho da manifestação de inconformidade que constam os alegados valores utilizados de parâmetros para apuração dos percentuais do método de rateio proporcional e, em seguida, os termos constantes do acórdão de primeira instância que sintetiza e rebate as alegações da recorrente:

#### Despacho Decisório

*13. Importante destacar que, como a empresa efetuou, concomitantemente, operações de vendas de produtos no mercado interno e exportação de produtos para o exterior, informou, na coluna "Receita de Exportação" presente no DACON, os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação, utilizando-se em sua determinação, a seu critério, conforme informado em e-mail datado de 14/05/2009, à fl. 499, o método do rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta auferida em operações de exportação e a receita bruta total, que corresponde a, aproximadamente, 21,773479% e 24,712347% em março e abril, respectivamente.*

*14. A este respeito é importante considerar o disposto nos parágrafos 53 a 62 e 64 a 67 deste Despacho Decisório, em função das alterações destes percentuais pelos motivos ali expostos. Por conseguinte, os valores apresentados no DACON, às fls. 35 e 38, devem ser recalculados, o que faremos à medida da análise de cada linha deste demonstrativo.*

(...)

*60. Mediante análise dos Livros Registro de Saídas apresentados, cópias dos Resumos de Operações por CFOP às fls. 570 a 579, verificou-se que a soma dos valores das operações amparadas pelos CFOP 5.101 e 6.101 (Venda de produção do estabelecimento), 6.105 (Venda de produção do estabelecimento, que não deva por ele transitar), 6.109 (Venda de produção do estabelecimento, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio), 6.111 (Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação industrial), 6.122 (Venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente) e 5.124 e 6.124 (Industrialização efetuada para outra empresa) é de R\$ 99.147.427,75, para março/2005, e R\$88.721.798,29, para abril/2005.*

|       | DACON         | BALANCETE     | REGISTRO DE SAIDAS |
|-------|---------------|---------------|--------------------|
| MARÇO | 97.349.860,99 | 99.269.784,41 | 99.147.427,75      |
| ABRIL | 87.611.375,90 | 89.094.602,94 | 88.721.798,29      |

61. Por conseguinte, por estarem amparadas pelas Notas Fiscais de Salda, **serão** consideradas as operações registradas nos Livros Registro de Saídas, devendo tais valores (R\$ 99.147.427,75, para março/2005, e R\$ 88.721.798,29, para abril/2005) serem considerados na linha 13.02 do DACON 2005, às fls. 36 e 39, o que vai gerar um valor maior de COFINS a pagar em cada mês.

(...)

Receitas Financeiras (linha 13.07 do DACON 2005, às fls. 36 e 39)

64. Os valores de R\$ 4.028.357,26 e R\$ 3.739.576,42, declarados no DACON, à linha 13.07, nos meses de março e abril de 2005, respectivamente, correspondem à soma algébrica das diferenças dos lançamentos a crédito e a débito (cópia do balancete às fls. 481, 482, 490 e 491):

- a. No grupo de contas de Juros Ativos 362200 - para março e abril;
- b. Na conta de Receitas Financeiras Diversas 362301 (Descontos Financeiros Obtidos) — para abril;
- c. Na conta de Receitas Não Operacionais 411103 (Receita na Venda de Imobilizado) — para março;
- d. Nas contas de Provisões 511101 (Prov p/ créd de liq duvidosa) — para março e abril - e 512101 (Prov p/ out perd prov no ativo) — para março.

65. Em que pese os valores especificados nos itens c. e d. acima não se constituírem receitas financeiras, devendo tais valores ter sido demonstrados na linha 13.09 do DACON, às fls. 36 e 39, a título de Outras Receitas, isto não produz qualquer alteração para fins de apuração do total das receitas.

66. Entretanto, verifica-se, em análise do balancete, que o contribuinte não incluiu, equivocadamente, nesta linha do DACON (Receitas Financeiras), as receitas financeiras decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, registradas na conta 362304 (Resultado Oper. Hedge Cambial), à fl. 481, no valor de **R\$ 2.692.433,53 (para o mês de março/2005)**, devendo tal valor ser adicionado à linha 13.07 do DACON 2005, à fl. 36, o que vai gerar um valor maior de COFINS a pagar no mês de março de 2005.

**67. Além disso**, ao se considerar um valor maior de Receitas Financeiras, o valor do Total das Receitas (linha 13.10 do DACON) também cresce (passando a ser de R\$ 135.109.377,20, para março/2005 e de R\$ 123.291.544,57 para abril/2005) e **as relações percentuais citadas** no parágrafo 13 deste Despacho Decisório se alteram para 21,049895%, em março de 2005, e **24,489776%, em abril de 2005**, ocasionando o recálculo referido no parágrafo 14 deste Despacho Decisório.

Manifestação de Inconformidade

68. O percentual de 21,77% para o mês de março/05, pode ser demonstrado no quadro a seguir:

| <b>DACON - OXITENO - MAR/05</b>          |                      |                      |                      |
|--|----------------------|----------------------|----------------------|
|  | Merc. Interno -      | Exportação -         | Total                |
| Discriminação                            | 78,23%               | 21,77%               |                      |
| Bens Utilizados como Insumos             | 61.177.743,86        | 17.028.142,20        | 78.205.886,06        |
| Despesas de Aluguéis Prédios             | 105.616,60           | 29.397,20            | 135.013,80           |
| Despesas de Aluguéis Maquinas            | 172,1                | 47,9                 | 220                  |
| Desp. Armazenagem e Frete                | 3.226.448,41         | 898.045,91           | 4.124.494,32         |
| Deprecia. Ativo Imobilizado              | 76.026,91            | 21.161,24            | 97.188,15            |
| <b>Base de Cálculo</b>                   | <b>64.586.007,88</b> | <b>17.976.794,45</b> | <b>82.562.802,33</b> |
| Créditos a Descontar                     | 4.908.536,60         | 1.366.236,38         | 6.274.772,98         |
| Importação                               | 1.321.090,64         | 0                    | 1.321.090,64         |
| Ajustes Positivos de Créditos            | 106.191,45           | 0                    | 106.191,45           |
| <b>Total do Créditos Apurados no Mês</b> | <b>6.335.818,69</b>  | <b>1.366.236,38</b>  | <b>7.702.055,07</b>  |

69. O percentual de 24,71% para o mês de abril/05, pode ser demonstrado no quadro a seguir:

| <b>DACON - OXITENO - ABR/05</b>          |                      |                      |                      |
|--|----------------------|----------------------|----------------------|
|  | Merc. Interno -      | Exportação -         | Total                |
| Discriminação                            | 75,29%               | 24,71%               |                      |
| Bens Utilizados como Insumos             | 57.980.316,71        | 19.031.403,90        | 77.011.720,61        |
| Despesas de Aluguéis Prédios             | 101.648,72           | 33.365,08            | 135.013,80           |
| Despesas de Aluguéis Maquinas            | 0                    | 0                    | 0                    |
| Desp. Armazenagem e Frete                | 2.343.340,71         | 769.175,92           | 3.112.516,63         |
| Deprecia. Ativo Imobilizado              | 73.300,67            | 24.060,14            | 97.360,81            |
| <b>Base de Cálculo</b>                   | <b>60.498.606,81</b> | <b>19.858.005,04</b> | <b>80.356.611,85</b> |
| Créditos a Descontar                     | 4.597.894,12         | 1.509.208,38         | 6.107.102,50         |
| Importação                               | 693.048,90           | 0                    | 693.048,90           |
| Ajustes Positivos de Créditos            | 0                    | 0                    | 0                    |
| <b>Total do Créditos Apurados no Mês</b> | <b>5.290.943,02</b>  | <b>1.509.208,38</b>  | <b>6.800.151,40</b>  |

#### Acórdão da DRJ

*Segundo Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fl. 451), o valor demonstrado no DACON (linha 13.02 as folhas 36 e 39) relativo à "Receita da venda no mercado interno de produtos de fabricação própria" estaria contabilizado nas contas 311104 (Vendas de Prod Prop — Mercado Interno) e 311108 (Receita de Industrialização) dos balancetes.*

*Contudo, foram constatadas divergências entre os valores do balancete e do DACON, razão pela qual, segundo o agente fiscal, a contribuinte foi contatada por meio de ligações telefônicas, questionada por e-mail (fl. 497) e intimada (item 6 à folha 503) acerca das referidas divergências, e apesar de obter prorrogação de prazo (fl. 509), solicitou novo prazo para apresentação de justificativas. Até a data em que foi proferido o Despacho Decisório n.º 078/2009 não foi apresentado qualquer documento ou informação para justificar os valores da receita informados na linha 13.02 do DACON (fls. 36 e 39).*

*Desta forma, no Despacho Decisório n.º 078/2009 foram consideradas as operações registradas nos Livros de Registro de Saídas, amparadas em notas fiscais de saídas, que são superiores aos valores informados pela contribuinte.*

*Alterou-se, obviamente, o valor total das receitas auferidas (linha 13.10 do DACON) e como consequência, também em face de um valor maior das receitas financeiras, matéria que será oportunamente analisada neste voto, alterou-se para 21,049895% em março de 2005 e 24,489776% em abril de 2005 a relação percentual entre a receita bruta auferida em operações de exportação e a receita bruta total aplicada no rateio proporcional para determinação dos custos, despesas e encargos comuns, conforme mencionado no parágrafo 67 do despacho decisório ora em litígio.*

Considerando que a fiscalização além de efetuar a apuração das receitas efetivas com base nos livros de registros de saídas (amparados por notas fiscais), valores esses superiores aos que constavam do DICON, também intimou a recorrente a explicar as divergências entre o balancete e o DICON, sem que o tenha feito. Portanto, entendo que as apurações apresentadas em sede de manifestação de inconformidade não possuíam documentos fiscais que lhe dessem suporte quando analisado em contraponto aos valores apurados pela fiscalização, especialmente por terem sido extraídos dos livros de registro de saída.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

#### **6) Desconsideração do saldo credor do mês anterior**

A recorrente afirma que o acórdão recorrido desconsiderou, sem qualquer discriminação ou fundamentação, o saldo credor do mês anterior utilizado, cerceando o seu direito de defesa. Para a recorrente, o valor de R\$4.650.000,00, contrariamente ao que sugeriu a decisão apenas de passagem, seria suficiente para absorver parcela decisiva da compensação homologada. Ressalta que deveria ser reconhecido a nulidade do despacho decisório e do acórdão recorrido em virtude de não ter dedicado uma linha sequer para justificar a glosa do crédito do mês anterior. Destaca por derradeiro que os créditos referentes aos períodos anteriores é objeto de discussão em outros processos administrativos sem decisão final e que, por isso, inexistente causa que autorize a glosa do referido crédito, sendo que tal desconsideração pode acarretar um conflito de decisões acaso seja proferida decisão favorável à recorrente nos outros processos. Portanto, é necessário o sobrestamento do presente feito até o julgamento dos processos correlatos.

No acórdão recorrido houve uma citação dos argumentos concernentes a este tema no relatório e a abordagem no voto conforme trechos a seguir:

*13. No que tange ao item "Cofins a pagar", equivocou-se o agente fiscal ao não considerar o saldo credor do mês anterior, e adotando-se os percentuais corretos de 21,77% para o mês de março/2005 e de 24,71% para abril/2005, em vez de valor a pagar da Cofins, há saldo credor que deve ser transportado para o mês anterior;*

(...)

#### Cofins a pagar

*Por fim, no que tange ao item "Cofins a pagar", na Manifestação de Inconformidade a interessada reproduz as informações por ela prestadas no DICON, inclusive quanto à relação percentual entre a receita bruta auferida em operações de exportação e a receita bruta total, valores que foram alterados de maneira correta no Despacho Decisório nº 078/2009, conforme matérias analisadas no presente voto. Mesmo que o agente fiscal tivesse considerado o alegado saldo credor do mês anterior, ainda assim inexistiria crédito da Cofins não cumulativa disponível para compensação, cujo pedido é o objeto do presente processo, que não versa, portanto, sobre lançamento de ofício da Cofins apurada após a análise da autoridade fiscal.*

De pronto entendo que não há que se falar em nulidade ou cerceamento de defesa por parte da decisão recorrida. Conforme descrito pela própria recorrente, o acórdão da DRJ abordou, mesmo que de passagem, o assunto "saldo credor do mês anterior". A discordância pela

recorrente do conteúdo e entendimento constante da decisão recorrida não pode acarretar nulidade da decisão recorrida, a qual se encontra de acordo com o disposto nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, o que não a impede de recorrer (como o fez) às instâncias superiores para vindicar direitos que entender estarem de acordo com a legislação vigente.

Ponto relevante sobre o presente tema é que, conforme verificado na Declaração de Compensação (e-fls. 240 a 242), não há indicação do saldo de créditos referente a períodos anteriores, constando somente os créditos da COFINS não-cumulativa apurada nos meses de março e abril do ano de 2005. Ou seja, a unidade de origem, ao proferir o despacho decisório analisou a declaração de acordo com o pleito apresentado pelo contribuinte, não analisando créditos relacionados a período anterior por, a meu ver, estar fora do escopo do pedido.

Por derradeiro, entendo ainda que não há que se falar em sobrestamento do presente feito. Primeiro que o saldo credor de períodos anteriores não foi objeto do pedido. Segundo que, apesar do primeiro ponto já ser suficiente para afastar o sobrestamento, a recorrente apresenta esse argumento sobre a existência de processos administrativos fiscais com pendência de análise do credor de períodos anteriores sem sequer indicar os processos em que estariam em contencioso administrativo com pendência de julgamento definitivo.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

#### **Da conclusão**

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas dos créditos concernentes aos produtos LOROL - álcool laurílico, SAFOL 23, N-BUTANOL, NONILFENOL e TRIESTIRILFENOL e aos insumos adquiridos no mercado interno.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva

#### **Voto Vencedor**

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Redatora designada.

Em que pese o firme posicionamento adotado pelo i. Relator em relação ao frente sobre a transferência de produto acabado, no presente caso, a maioria dos membros do Colegiado entendeu pela possibilidade de apuração de crédito da contribuição social levando-se em consideração as atividades desenvolvidas pela recorrente (industrialização e comercialização), e, dada à vinculação do frete na operação de venda (inciso IX, art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002).

Como bem destacado pelo i. Relator, o conceito de insumos e os critérios legais para fruição de crédito à luz da legislação da contribuição, estão sedimentados no REsp nº

1.221.170/PR-RR e no Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018, como ainda, na recente IN RFB nº 2.121/2022.

Às normas assentam (i) que a essencialidade e/ou relevância dos insumos serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, a partir do teste da subtração e da prova; e, (ii) à observância da atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Em relação ao frete, certo é que o cômputo do crédito sobre as contribuições atraindo o serviço executado em operação de venda com ônus pelo vendedor (inciso IX), e quando a sua contratação é meio essencial ou imprescindível na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inciso II). Inexistem, assim, outras hipóteses legais.

Retomando os fatos, a recorrente se dedica às atividades de industrialização de eteno e derivados do petróleo, comercialização de produtos químicos e petroquímicos, dentre outras. E às glosas sobre os fretes referem-se ao transporte entre a matriz em Camaçari/BA para a filial em Triunfo/RS (*intercompany* de produtos acabados).

Entendo ser plausível a apropriação de créditos sobre o referido frete (produtos acabados), porque a recorrente não promove apenas a industrialização de eteno e derivados do petróleo, atuando, também, com a comercialização dos produtos químicos e petroquímicos, daí, a viabilidade ao crédito.

A empresa comercial depende da remessa do industrial para colocar os produtos no mercado e vender. Desprezado o frete *intercompany* a recorrente não é capaz de iniciar a sua “terceira etapa” que vem a ser de comercialização própria.

Veja, além da atividade industrial, a recorrente também desempenha a atividade de comercialização, dois propósitos em seu estatuto que requer um exame pleno de suas atribuições. Dessa forma, aplicado o teste de subtração esposado no Resp nº 1.221.170/PR (julgado sob o regime de recursos repetitivos), vê-se claramente que o frete de produto acabado (*intercompany*) é relevante.

E, não só isso, no caso concreto, restou claro que o transporte entre os estabelecimentos diz respeito a produto acabado vinculado à operação de venda, ou seja, o produto que saiu da matriz já tinha adquirente certo (venda efetuada), sendo a empresa filial assistente na etapa de entrega dos produtos químicos ao adquirente.

Segundo o Decreto nº 88.821/1983 - *que trata da execução do serviço de transporte rodoviário de carga ou produtos perigosos* -, as particularidades a serem observadas pelo fabricante e pelo transportador para o transporte seguro da mercadoria perigosa ou que represente riscos à saúde das pessoas, são nítidas, a exemplos do acondicionamento, rotulagem, itinerários, escolta, certificados, dentre outras.

Fácil concluir que o transporte de produtos químicos por via terrestre é delicado. Assim, ao optar pela navegação de cabotagem, a recorrente não só utiliza o transporte de cargas mais operado para este tipo de mercadoria como também, realiza um transporte mais seguro dos produtos químicos e petroquímicos entre Camaçari/BA e Triunfo/RS (3.143,6km),

Diante do exposto, revento à glosa com o frete entre estabelecimentos da recorrente (cabotagem).

*(documento assinado digitalmente)*

Sabrina Coutinho Barbosa