



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13502.720661/2017-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.232 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de novembro de 2022  
**Recorrente** OXITENO NORDESTE S/A INDUSTRIAL E COMERCIO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 31/10/2012

**CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.**

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade,

Sendo esta a posição do STJ, externada no RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

**REINTEGRA. SUBVENÇÃO CORRENTE. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO EM REGIME NÃO CUMULATIVO.**

Os valores apurados no âmbito do Regime de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras (Reintegra) representam receitas da pessoa jurídica beneficiária portratar-se o regime de espécie de subvenção corrente. Portanto, tais valores integram a base de cálculo da contribuição em regime não cumulativo. Somente a partir de 19 de julho de 2013 sobreveio dispositivo legal, constante da Lei nº 12.844/2013, que excluiu os valores ressarcidos do Reintegra da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS. A referida lei não guarda qualquer característica de lei interpretativa, não possuindo, portanto, qualquer efeito retroativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas: encargos pelo uso do sistema de transmissão de energia elétrica; hipoclorito de sódio;

produtos da “kurita”; ácido sulfúrico (H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub>) e hidróxido de sódio (NaOH) – uso para tratamento de efluentes; água desmineralizada; água clarificada e serviços em isotanques (IBCs) – serviços de manutenção em tanques e em IBCs, OCTO, REOS). Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas: pallet de madeira (wood pallet); cantoneira de madeira; capa pallet; chapa de papelão para pallet; lacre de segurança para carretas; despesas de armazenagem e fretes na operação de venda (serviços de palletização; de pallets/serviços portuários e horas paradas dos veículos). Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que negava provimento ao recurso voluntário. Por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas de energia elétrica 13,8 Kv Demanda e vapor 42 Kg/cm<sup>2</sup> Demanda, vencidos os Conselheiros Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente), que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto), Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa e Semíramis de Oliveira Duroi.

## Relatório

1. Adoto o relatório da DRJ/FORTALEZA, por economia processual e por bem descrever a demanda.

Trata-se de procedimento fiscal desenvolvido em face do contribuinte em epígrafe, ao final do qual foram constituídos os créditos tributários abaixo quantificados (valorados até maio/2017):

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	R\$	2.931.376,06
Contribuição para o PIS/Pasep	R\$	636.448,63
<b>Total do crédito tributário lançado</b>	<b>R\$</b>	<b>3.567.824,69</b>

A ação fiscal, pertinente ao 2º, 3º e ao 4º trimestres de 2012, tem a ver com os Pedidos de Ressarcimento (PER) adiante especificados e com as Declarações de Compensação (DCOMP) a eles vinculadas, trabalhados mediante auditoria fiscal levada a termo pela DRF Lauro de Freitas/BA:

Processo	Tipo Crédito	Período de Apuração	Nº Pedido de Ressarcimento
13502.902074/2016-49	PIS/Pasep Não Cum. Exp.	01/04/2012 a 30/06/2012	15279.99574.250712.1.1.08-0015
13502.902073/2016-02	Cofins Não Cum. Exp.	01/04/2012 a 30/06/2012	02916.03226.250712.1.1.09-0746
13502.902076/2016-38	PIS/Pasep Não Cum. Exp.	01/07/2012 a 30/09/2012	09536.83660.231012.1.1.08-8706
13502.902075/2016-93	Cofins Não Cum. Exp.	01/07/2012 a 30/09/2012	14542.87466.231012.1.1.09-0323
13502.720745/2017-36	PIS/Pasep Não Cum. Exp.	01/10/2012 a 31/12/2012	32639.98536.220113.1.1.08-8742
13502.720777/2017-31	Cofins Não Cum. Exp.	01/10/2012 a 31/12/2012	14542.87466.231012.1.1.09-0323

Tendo em conta a glosa de créditos incidentes sobre diversos itens pela pessoa jurídica apropriados, a autoridade fiscalizadora não homologou integralmente as compensações efetivadas

pela pessoa jurídica, procedimento que foi adotado com substrato nas informações que se fazem presentes no Termo de Verificação Fiscal de fls. 26/142.

**No que se refere à COFINS Não-Cumulativa Exportação do 2º trimestre de 2012, objeto do PER n.º 02916.03226.250712.1.1.09-0746, conforme informação colhida no Sistema Sief Perdcomp, dos R\$ 3.738.268,22 requeridos pela pessoa jurídica foi reconhecida a importância de R\$ 3.694.730,13, o que leva a crer ter sido suficiente para a homologação integral das compensações, dado que não houve a emissão de Despacho Decisório para o PER em foco.**

**Outra consequência da acima referida glosa de créditos foi a apuração, pela fiscalização, de “insuficiência de recolhimento” para o PIS/Pasep e para a COFINS, relativamente ao período de apuração outubro de 2012, o que corresponde à matéria versada no presente processo de n.º 13502.720661/2017-01**, o qual está sendo apreciado na mesma sessão de julgamento em que se encontram pautados os processos que têm a ver com os Pedidos de Ressarcimento e as Declarações de Compensação a eles relacionados, controlados nos processos de n.ºs 13502.720745/2017-36, 13502.720777/2017-31, 13502.902074/2016-49, 13502.902075/2016-93 e 13502.902076/2016-38.

Passo a discorrer de maneira sucinta sobre o antes referido Termo de Verificação Fiscal.

Após apresentar uma evolução cronológica do procedimento fiscal, apontando os termos à pessoa jurídica direcionados, assim como as respostas apresentadas, o agente fiscal apresentou a legislação relacionada à apuração não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, mais especificadamente as Leis de n.º 10.637, de 2002, e de n.º 10.833, de 2003, além das Instruções Normativas SRF de n.º 247, de 2002, de n.º 404, de 2004, além da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012.

Passo subsequente, centrou seu foco nos créditos computados a título de **"bens utilizados como insumos"**, para os quais promoveu glosas atinentes aos seguintes itens:

Vapor 42 kg/cm<sup>2</sup>;  
Água Desmineralizada e Água Clarificada (Demanda);  
Pallet de Madeira – Capa de Pallet – Chapa de Papelão para Pallet;  
Água Potável;  
Lacre de Segurança para Carretas;  
Hipoclorito de Sódio;  
Produtos Kurita;  
Ácido Sulfúrico (H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub>) e Hidróxido de Sódio (NaOH);  
Energia Elétrica 13,8 Kv Demanda; e  
Encargos pelo uso do sistema de transmissão de energia elétrica.

Segundo considerado, os créditos pela pessoa jurídica apropriados sob a conotação de insumos não observaram os requisitos exigidos pela legislação fiscal, em especial aqueles referentes à exigência de sofrerem 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 incluídos no ativo imobilizado (**art. 66, § 5º, inc. I, alíneas "a" da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 2002, e art. 8º, § 4º, inc. I, alínea "a" da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004**).

Também foram glosadas **despesas de armazenagem e fretes nas operações de vendas**, medida que atingiu os seguintes itens:

Serviços de Palletização de Pallets;  
Serviços Portuários – Horas Paradas dos Veículos;  
Serviços em Isotanques (IBCs); e  
Serviços de Manutenção em Tanques e em IBC's OCTO e REOS.  
Nesses casos, as glosas decorreram de os serviços não se enquadrarem nas condições legais para serem consideradas como despesas de armazenagem e frete nas operações de vendas.

As planilhas a seguir transcritas, constantes da peça de defesa pela requerente apresentada, bem sintetizam o teor da acusação fiscal:

Bens Utilizados como Insumos	Vapor 42 kg/cm2 Demanda	Os dispêndios não estariam relacionados ao consumo efetivo de energia térmica (insumo).
	Água Desmineralizada e Água Clarificada (Demanda)	Os dispêndios não estariam relacionados ao consumo efetivo (insumo).
	Pallet de Madeira/Chapa de Papelão para Pallet	Os itens não seriam empregados no processo produtivo.
	Água Potável	A água seria utilizada para consumo humano.
	Lacre de Segurança para Carretas	Os lacres seriam utilizados em momento posterior ao do processo produtivo.
	Hipoclorito de Sódio	O hipoclorito seria aplicado como bactericida nas torres de resfriamento, em momento posterior ao do processo produtivo.
	Produtos da KURITA	Os bens seriam utilizados para tratamento da água e não teriam relação direta com o processo produtivo.
Despesas de Energia Elétrica	Ácido Sulfúrico (H2SO4) e Hidróxido de Sódio (NaOH)	Foi glosada a parcela desses produtos aplicada no tratamento de efluentes, pois este ocorreria em etapa posterior ao processo produtivo.
	Energia Elétrica 13,8 KV Demanda	Foram glosados os créditos calculados sobre a "demanda contratada", pois não se trataria de dispêndio com energia efetivamente consumida.
	Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica	Encargos relacionados à contratação de energia elétrica, cobrados pelas concessionárias, foram glosados sob o argumento de que não correspondem ao consumo efetivo de energia elétrica.

Outro item abordado pela fiscalização foram os **encargos de depreciação incidentes sobre bens do ativo imobilizado**, os quais foram integralmente glosados sob o argumento de que a documentação pela pessoa jurídica apresentada não apresentou suficiência no sentido da devida comprovação da legitimidade dos créditos.

Por fim, com substrato na Solução de Consulta COSIT n.º 88, de 2016, em especial pelo fato de os períodos de apuração auditados serem anteriores a 13/07/2013, a autoridade lançadora submeteu à tributação créditos pela pessoa jurídica apurados sob a sistemática do Programa Reintegra, instituído pela Medida Provisória n.º 540, de 2011, convertida na Lei n.º 12.546, de 2011.

Em vista do antes exposto, os direitos creditórios reconhecidos pela autoridade administrativa competente foram mitigados para as quantias a seguir apresentadas:

PER N.º 15279.99574.250712.1.1.08-0015  
(PIS EXPORTAÇÃO - 2º TRIMESTRE/2012)

Discriminação	ABRIL	MAIO	JUNHO	Total
<b>Crédito Apurado</b>	255.212,58	384.454,57	189.416,80	829.083,95
Parcela Utilizada por Dedução	17.165,53	9.773,06	0,00	26.938,59
<b>Saldo Credor Passível de Ressarcimento</b>	238.047,05	374.681,51	189.416,80	<b>802.145,36</b>

PER N.º 09536.83660.231012.1.1.08-8706  
(PIS EXPORTAÇÃO - 3º TRIMESTRE/2012)

Discriminação	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	Total
<b>Crédito Apurado</b>	389.735,38	278.444,70	292.895,42	961.075,50
Parcela Utilizada por Dedução	224.160,34	278.444,70	193.482,88	696.087,92
<b>Saldo Credor Passível de Ressarcimento</b>	165.575,04	0,00	99.412,54	<b>264.987,58</b>

PER N.º 32639.98536.220113.1.1.08-8742  
(PIS EXPORTAÇÃO - 4º TRIMESTRE/2012)

Discriminação	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	Total
Crédito Apurado	258.725,98	213.179,65	270.694,21	742.599,84
Parcela Utilizada por Dedução	258.725,98	143.842,89	11.140,04	413.708,91
Saldo Credor Passível de Ressarcimento	0,00	69.336,76	259.554,17	328.890,93

PER N.º 02916.03226.250712.1.1.09-0746  
(COFINS EXPORTAÇÃO - 2º TRIMESTRE/2012)

Discriminação	ABRIL	MAIO	JUNHO	Total
Crédito Apurado	1.175.524,63	1.770.821,07	872.465,27	3.818.810,97
Parcela Utilizada por Dedução	79.065,49	45.015,35	0,00	124.080,84
Saldo Credor Passível de Ressarcimento	1.096.459,14	1.725.805,72	872.465,27	3.694.730,13

PER N.º 14542.87466.231012.1.1.09-0323  
(COFINS EXPORTAÇÃO - 3º TRIMESTRE/2012)

Discriminação	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	Total
Crédito Apurado	1.795.144,79	1.282.533,17	1.349.094,06	4.426.772,02
Parcela Utilizada por Dedução	486.241,11	1.282.533,17	891.118,57	2.659.892,85
Saldo Credor Passível de Ressarcimento	1.308.903,68	0,00	457.975,49	1.766.879,17

PER N.º 41936.49003.220113.1.1.09-6483  
(COFINS EXPORTAÇÃO - 4º TRIMESTRE/2012)

Discriminação	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	Total
Crédito Apurado	1.191.707,57	981.918,38	1.246.833,94	3.420.459,89
Parcela Utilizada por Dedução	1.191.707,57	662.524,15	51.311,69	1.905.543,41
Saldo Credor Passível de Ressarcimento	0,00	319.394,23	1.195.522,25	1.514.916,48

Tendo em vista as glosas de crédito e a tributação dos valores advindos do REINTEGRA, deu-se a constituição de créditos tributários para o PIS/Pasep e a COFINS do fato gerador outubro/2012, questão controlada neste processo n.º 13502.720661/2017-01, também analisado e julgado no contexto dos Pedidos de Ressarcimento suprarreferidos, o que implicou nos resultados abaixo contextualizados:

TRIBUTO	PERÍODO DE APURAÇÃO: OUTUBRO/2012			
	CONTRIBUIÇÃO APURADA PELO CONTRIBUENTE (BACON)	CRÉDITOS DESCONTADOS CONFIRMADOS PELA FISCALIZAÇÃO	DEDUÇÕES (PARCELA RETIDA NA FONTE)	CONTRIBUIÇÃO A PAGAR (VALOR A LANÇAR)
	(A)	(B)	(C)	D - (A) - [(B) + (C)]
PIS	2.464.678,26	2.174.095,48	6.973,03	283.609,75
COFINS	11.352.457,41	10.014.015,06	32.183,24	1.306.259,11

A notificação do procedimento fiscal ocorreu dia 16/05/2017, fl. 147. Conforme observado à fl. 1.595, de forma eletrônica no dia 14/06/2017 a pessoa jurídica interessada peticionou a juntada de sua peça de defesa, fls. 1598/1667, a seguir resumidamente apresentada.

### A QUESTÃO DO CONCEITO DE INSUMO E DAS GLOSAS FISCAIS

Após discorrer detalhadamente sobre seu processo produtivo, com destaque para o fato de fazer parte de um grande grupo multinacional brasileiro, fabricante de produtos utilizados nos mercados de cuidados pessoais, limpeza doméstica e institucional, agroquímicos, tintas e revestimentos, além de petróleo, gás e produtos de performance, localizada na unidade de Camaçari/BA, o que requer a realização de reações químicas para a produção de glicol, éteres glicólicos, etanolaminas e derivados etoxilados, tudo conforme fluxograma e laudo técnico apresentados, tendo ressaltado ter a água um papel fundamental em seu processo produtivo, após tudo isso a pessoa jurídica requerente passou a abordar o conceito de insumo por ela entendido como legítimo para fins de desconto de créditos na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins.

Embora as Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, que estabeleceram o regime não cumulativo dessas contribuições, façam menção à expressão "não-cumulatividade", esse instituto não foi adotado em sua plenitude, pois as aludidas Leis preferiram a técnica de listar taxativamente as operações que geram e as que não geram direito ao crédito.

Para operacionalizar a sistemática de não-cumulatividade para o PIS e a Cofins, a aludida MP n.º 135/2003, diferentemente da técnica vigente para o ICMS e para o IPI, adotou o **método subtrativo indireto**, pelo qual o montante do crédito a ser descontado decorre da aplicação da alíquota de 1,65% e 7,6% sobre os custos, despesas e encargos de depreciação, respectivamente, decorrentes da aquisição de insumos, aluguéis, máquinas e equipamentos, etc. (artigo 3º § 1º, das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03), pouco importando o valor que efetivamente incidiu a título de PIS e de Cofins nas operações anteriores.

Os custos e despesas que conferem direito de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins apuradas foram indicados pelas Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, nos seus artigos 3º e incisos, cujo real sentido e alcance devem ser construídos mediante uma interpretação sistemática e teleológica de seus termos.

A leitura dos incisos e parágrafos do artigo 3º das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03, em conjunto com o artigo 195, inciso I, alínea 'b', e § 12, da Constituição Federal, dá conta de que a racionalidade que está por detrás da escolha legislativa dos custos e despesas que conferem direito de crédito para desconto do PIS e da Cofins é a relação de inerência de tais dispêndios com a formação da receita, hipótese de incidência da referida contribuição, como ensina Marco Aurélio Greco.

Logo, a sistemática de incidência não cumulativa do PIS e da Cofins não se confunde com o regime não cumulativo existente há décadas para o IPI. Isso, porque, enquanto esse tributo tem como pressuposto de fato produto industrializado, o pressuposto de fato para as contribuições é a receita.

Diferentemente do que ocorre com o IPI, em que a definição de insumo está atrelada à formação de um produto industrializado, a acepção do vocábulo "insumo" na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins é muito mais abrangente, por estar vinculada ao processo produtivo, de maneira que todo gasto pertinente, inerente e relevante ao processo de prestação de serviços ou de produção de um bem ou produto será insumo.

Pertinente é aquele gasto (ou objeto) que pertence à cadeia de atos do processo produtivo. Inerente é o gasto (ou objeto) utilizado no processo produtivo em si. Relevante é o gasto (ou objeto) útil ou necessário ao processo produtivo.

Nessa linha, será insumo aquele dispêndio que estiver relacionado com o processo produtivo, e não com o produto. Na sistemática do PIS e da Cofins, o insumo pode nunca ter entrado em contato com o produto final e, mesmo assim, ser considerado insumo.

Conclui-se, dessa forma, que o conceito de insumo, na sistemática não-cumulativa das contribuições em comento, é muito mais abrangente do que o conceito de insumo adotado pela legislação do IPI, englobando todos e quaisquer dispêndios ligados à obtenção de receita.

Ou seja, a essencialidade do objeto ou do dispêndio torna-o insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins.

A referendar a tese pela defesa propugnada, recentes decisões da CSRF (Acórdãos n.º 9303-004.175, de 05/07/2016; n.º 9303-004.318, de 15/09/2016; n.º 9303-004.673, de 16/02/2017; e n.º 9303-004.789, de 22/03/2017).

Por fim, cumpre ressaltar que o conceito de insumo previsto na IN SRF n.º 404/04 não é o mesmo previsto na lei, o que implica a ilegalidade de tal IN. Nesse sentido, destaca-se o recentíssimo entendimento proferido pelo C. STJ, no REsp n.º 1.246.317/MG, de relatoria do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques, publicado no DOU em 29.06.2015, em que reconheceu a ilegalidade do conceito de insumo trazido pela IN SRF n.º 404/04, exatamente por ultrapassar sua função de interpretação e exequibilidade da legislação do PIS e da Cofins, ao pretender restringir o conceito de insumo estabelecido pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em síntese, o conceito de insumo adotado pelo legislador para o PIS e a Cofins não cumulativos é amplo, afastando-se do conceito de insumo do IPI. No caso das contribuições em tela, qualquer dispêndio essencial ao processo produtivo, vinculado à formação da receita, é insumo.

Desse ponto a diante, passou a abordar pontualmente cada um dos itens de insumos que foram objeto do trabalho fiscal, o que se deu no item IV – DO MÉRITO COM RELAÇÃO AOS CRÉDITOS CALCULADOS PELA REQUERENTE, ocasião em que teceu argumentos que serão devidamente cotejados com aqueles articulados pela fiscalização, na parte deliberativa do presente julgado.

## **A QUESTÃO DA TRIBUTAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS NO REINTEGRA**

A fiscalização considerou que, por terem a natureza de receita, os valores recebidos pela Requerente no âmbito do REINTEGRA deveriam ter sido tributados pelo PIS/Pasep e pela Cofins. Mencionado programa foi instituído pela Lei n.º 12.546/2011, fruto da conversão da Medida Provisória n.º 540/2011, tendo por finalidade permitir aos contribuintes a recuperação de custos em cadeias produtivas exportadoras, ensejando a eles o cálculo de créditos sobre as receitas de exportação

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, apenas com a publicação da Lei n.º 12.844/2013, em momento posterior aos fatos jurídicos tributários em discussão, tais valores não deveriam ser considerados receita para fins de apuração do PIS/Pasep e da Cofins.

Apesar de efetivamente não existir tal regra à época em que discutidos os fatos jurídicos tributários objeto deste processo, não há que se falar em incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores recebidos no âmbito do REINTEGRA. Isso porque:

i) o artigo 2º, § 12, da Lei n.º 12.546/2011 tem caráter interpretativo e pode ser aplicado a fatos jurídicos tributários pretéritos por força do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional; e  
ii) os valores recebidos no âmbito do REINTEGRA não têm a natureza de receita, mas de recuperação de custos, não estando sujeitos à incidência das contribuições em discussão.

O artigo 2º, § 12 da Lei n.º 12.546/2011 não criou nenhuma nova regra, pois, antes de sua existência, os valores recebidos no âmbito do REINTEGRA já não deveriam ser tributados pelo PIS/Pasep e pela Cofins, pois tinham a natureza de recuperação de custos e não de receitas. Daí seu caráter interpretativo: apenas explicitou uma regra já implícita no ordenamento jurídico.

Além disso, em 2012, a Contribuição ao PIS e a Cofins, na sistemática não cumulativa, incidem sobre o faturamento, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, o que, por sua vez, "compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica". Destarte, apenas a receita bruta da venda de bens e prestação de serviços e as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica comporão a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, e não qualquer ingresso de recursos.

Com efeito, o simples ingresso de recursos (ou de algo que tenha o efeito de ingresso de recursos) não atrai a incidência do PIS/Pasep e da COFINS, pois nem todo ingresso tem natureza de receita tributável para essas Contribuições.

Do ponto de vista contábil, há uma série de requisitos para que um determinado ingresso seja considerado receita, pois ele deve significar um aumento efetivo do patrimônio líquido do contribuinte. É o que diz o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamento Contábil ("CPC") n.º 30 (R1), aprovado pela Deliberação CVM n.º 692, de 08 de novembro de 2012.

Por sua vez, o conceito de receita, para fins das contribuições em tela, não se afasta do acima exposto. Segundo Marco Aurélio Greco, em Parecer publicado, *"para caracterizar uma receita tributada pelo PIS e COFINS não é suficiente a mera movimentação financeira nem o reflexo na apuração de renda ou lucro, a qualificação específica de certo ingresso será dada pela relação jurídica subjacente que lhe dá fundamento. Ou seja, relevante não é a mera entrada, mas a entrada que advenha de determinada situação ou relação jurídica que a delinheie como algo novo que passa a integrar o patrimônio do contribuinte"*.

Por esse motivo, conclui o citado autor que, para que determinado ingresso seja qualificado como receita, além de significar o efetivo aumento do patrimônio líquido, pressupõe a existência de um negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Ou seja, o conceito de receita é causal, ligando-se à relação jurídica subjacente. Sem tal causa, não há que se falar em "auferir receita"

Os créditos do REINTEGRA somente poderiam ser adicionados à base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins se tivessem natureza de receita. E, para tanto, deveriam resultar no efetivo aumento do patrimônio líquido e decorrer de negócios jurídicos praticados pela Requerente.

O REINTEGRA funciona por meio da outorga de um crédito calculado sobre as receitas de exportação. Assim, o contribuinte que se aproveita do crédito outorgado recupera os custos presumidamente incorridos para a exportação do resultado de sua atividade. Ou seja, no presente caso, os créditos são destinados à recuperação de custos e isso é explicitado pelo artigo 1º da Lei que instituiu o programa.

O "reintegrar" a que alude o artigo 1º significa, exatamente, o recuperar custos. Tratando-se de uma técnica legislativa de outorga de créditos para a recuperação dos custos, não há que se falar em efetivo aumento do patrimônio líquido e, muito menos, que tais créditos decorrem de um negócio jurídico praticado pelo contribuinte.

Isso porque, além de, obviamente, recuperação de custos não resultar em aumento efetivo do patrimônio líquido, o crédito do REINTEGRA não teve origem em um negócio jurídico praticado pela Requerente.

Seguindo essa linha de raciocínio, os tribunais vêm reconhecendo a impossibilidade de tributação dos créditos do REINTEGRA pelo PIS/Pasep e pela Cofins, como entendido pelo STJ no julgamento de Agravo Regimental impetrado em Embargos Declaratórios formulados no REsp nº 1.443.771 - Dje 26/05/2016, como também pelo TRF-4 no processo nº 5012505-48.2013.404.7108 - Dje 26/12/2016.

Em caso análogo, o Plenário do Supremo Tribunal Federal ("STF"), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107, afastou a incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre as "receitas" auferidas pela cessão de créditos de ICMS a terceiros, sob o argumento de que somente será receita o elemento novo e positivo integrado ao patrimônio líquido (e não a receita decorrente da recuperação de ônus econômico advindo do ICMS).

Na esfera administrativa, a Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") manifestou-se em casos análogos no sentido de que créditos presumidos de ICMS, concedidos sob a forma escritural, não devem ser computados nas bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, pacificando o entendimento no âmbito administrativo (Acórdão nº 9303-002.618, de 12.11.2013).

No mesmo sentido é o entendimento do CARF consubstanciado no Acórdão nº 3202-000.831, de 24/07/2013.

#### **A QUESTÃO DOS VÍCIOS NA REVISÃO DAS BASES EFETUADAS PELA AUTORIDADE FISCAL**

Além da improcedência das alegações da Autoridade Fiscal relativas aos créditos calculados pela Requerente e às receitas supostamente não oferecidas à tributação, dois outros vícios contidos no Termo Verificação Fiscal, que não dizem respeito à atividade e apuração da Requerente, maculam a glosa dos créditos e serão melhor detalhados mais adiante:

i) a Autoridade Fiscal não poderia ter realizado a revisão das bases relativas aos meses compreendidos entre janeiro e abril de 2012, tendo em vista a regra temporal do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional; e

ii) em virtude da íntima e indissociável ligação entre a revisão das bases de todos os meses do ano-calendário de 2012 e a glosa da Contribuição ao PIS e da Cofins relativas a outubro de 2012, não há liquidez nas cobranças realizadas por meio do Despacho Decisório ora atacado, tendo em vista a incorreção da atividade da Autoridade Fiscal.

#### **Da Decadência**

Conforme verificado no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização revisou a apuração de todo o ano-calendário 2012, sendo certo que o Código Tributário Nacional fixa um prazo ao sujeito ativo dentro do qual ele deve exercer esta prerrogativa de proceder ao lançamento tributário ou de homologar a atividade do sujeito passivo. Findo esse prazo, esgota-se tal prerrogativa pela perda do próprio direito à constituição do crédito tributário.

Nos lançamentos por homologação, como no presente caso, o sujeito passivo procede à atividade de apuração do *quantum debeatur* e realiza o pagamento dos tributos sem qualquer prévio exame da autoridade administrativa.

A autoridade administrativa, ao tomar o conhecimento desta atividade de apuração, procede expressamente à sua homologação. Por outro lado, opera-se a homologação tácita quando se esgota o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sem que a autoridade administrativa tenha se manifestado acerca da atividade do sujeito passivo, segundo o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, exatamente o ocorrido no presente caso com relação a parte do crédito.

Em perfeita sintonia com o dispositivo legal retro transcrito estão os incisos V e VII, do artigo 156, do Código Tributário Nacional, segundo os quais será extinto o crédito tributário com "a prescrição e a decadência" e com "o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º", respectivamente.

Assim, como a Contribuição ao PIS e a Cofins, apuradas mensalmente, estão sujeitas ao lançamento por homologação, a Autoridade Fiscal poderia ter revisado as bases da Requerente somente dentro do prazo da regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional: 05 anos contados do fato jurídico tributário dessas contribuições.

Como a Requerente foi intimada do teor do Termo de Verificação Fiscal em maio de 2017 — quando do recebimento do auto de infração objeto do processo administrativo nº

13502.720661/2017-01 —, somente os fatos jurídicos tributários ocorridos a partir de maio de 2012 poderiam ter sido analisados pela Autoridade Fiscal. Assim, a reapuração das bases relativas a janeiro, fevereiro, março e abril de 2012 era vedada por força do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, quando da lavratura dos autos de infração.

Não obstante, não há que se falar que a Autoridade Fiscal estava apenas utilizando "provas" de outros períodos. Na realidade, houve a revisão das bases desde janeiro de 2012, que gerou um efeito "cascata" e levou à reapuração das bases de períodos posteriores, culminando com a glosa dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins apurados no 4º trimestre de 2012, assim como no lançamento realizado nos autos do processo administrativo n.º 13502.720661/2017-01.

Subsidiariamente, ainda que se alegue que a regra para contagem do prazo decadencial aplicável seja a do artigo 173 do Código Tributário Nacional, deve-se concluir que parcela da atividade da Requerente também foi atingida pela decadência.

Isso porque, o "exercício" mencionado pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional corresponde ao período de apuração. Não se trata de exercício fiscal ou financeiro, mas de período de apuração, que, no caso da contribuição ao PIS e da Cofins, é mensal, o que diz respeito a entendimento manifestado pelo STJ quando do julgamento do REsp n.º 973.733/SC, realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Se o exercício seguinte é aquele posterior ao fato imponível, tem-se que, no caso de tributos cujo fato imponível é mensal (como na Contribuição ao PIS e na Cofins), o primeiro dia do exercício seguinte é o 1º dia do mês posterior a esse fato imponível. Da mesma forma, por exemplo, para tributos como o IRPJ e a CSLL recolhidos sob a sistemática do Lucro Presumido, em que o fato imponível é trimestral, tem-se que o primeiro dia do exercício seguinte é o dia imediatamente seguinte ao último dia do trimestre, tratando-se de posicionamento que já foi adotado pelo CARF por meio do Acórdão n.º 1803-000.778 de 27/01/2011.

Portanto, caso se entenda pela aplicação do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, conclui-se, da mesma forma, pela decadência operada entre janeiro e abril de 2012.

#### **Da Iliquidez dos Créditos Tributários Cobrados com base no TVF**

Os créditos tributários cobrados da Requerente são ilíquidos e afrontam o artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo em vista não serem funcionais nem hábeis para a determinação da matéria tributável e, conseqüentemente, dos tributos devidos pela Requerente relativos a outubro de 2012.

A iliquidez dos créditos decorre de quatro fatores:

- i) improcedência das glosas de créditos efetuadas pela Autoridade Fiscal;
- ii) improcedência da inclusão de supostas receitas da Requerente na base de cálculo das contribuições;
- iii) impossibilidade de a Autoridade Fiscal revisar a apuração da Requerente atingida pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional; e
- iv) parte da revisão da apuração relativa aos meses de 2012 foi realizada com fundamento em conclusões contidas em processos administrativos relativos ao ano de 2011, para os quais ainda não há desfecho administrativo.

Os fatores "i", "ii" e "iii" já foram demonstrados em itens anteriores desta Manifestação de Inconformidade, passando a Requerente a tratar do fator "iv", que diz respeito às discussões administrativas sobre sua apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins relativas a 2011.

Com efeito, consta expressamente do Termo de Verificação Fiscal que a Autoridade Fiscal levou em consideração os créditos tributários apurados que entendeu como "indevidos" no ano-calendário de 2011, a partir de procedimentos fiscais anteriores.

A redução dos créditos apropriados em 2012, portanto, decorre também de procedimentos fiscais que tiveram por objeto o ano-calendário de 2011. Tais procedimentos e seus resultados (autos de infração e despachos decisórios) decorrem dos Mandados de Procedimento Fiscal n.º 05.1.04.00-2014-00113-3 (processo n.º 13502.720661/2017-01), n.º 05.1.07.00-2015-00014-0 (processo n.º 13502.720661/2017-01) e n.º 05.1.07.00-2015-00015-9 (processo n.º 13502.720661/2017-01).

A Requerente apresentou, contra a revisão de suas bases de 2011, as competentes Manifestações de Inconformidade, em discussão nos processos administrativos n.º 13502.901261/2014-43, n.º 13502.901262/2014-98, n.º 13502.901263/2014-32 e n.º 13502.901264/2014-87, n.º 13502.900149/2015-76 e n.º 13502.900150/2015-09.

Desse modo, os efeitos oriundos desses processos administrativos estão condicionados à decisão definitiva proferida nos respectivos autos. Isso significa que, apenas com decisão final nesses processos, será possível verificar se a glosa dos créditos e a apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins procede ou não e, portanto, se haverá ou não efeitos na apuração dessas contribuições em 2012.

É inegável que, caso a defesa apresentada pela Requerente naqueles autos seja julgada improcedente, o efeito poderá impactar a apuração de 2012. No entanto, caso a defesa seja julgada procedente o efeito será a não afetação da apuração realizada pela Requerente e, por consequência, não haverá qualquer reflexo na apuração do ano de 2012.

Nesse sentido, estabelecem os artigos 116, II, e 117, I, do Código Tributário Nacional que, na hipótese de ato jurídico sujeito à verificação de uma condição suspensiva, o fato gerador ocorre apenas com o implemento da referida condição.

De fato, anteriormente ao implemento da condição - *in casu*, o trânsito em julgado dos processos administrativos que ensejam a reapuração das contribuições, não há que se falar em mudança da apuração realizada pela Requerente.

Aplicando-se tal entendimento ao caso concreto, é possível concluir que não há que se falar em mudança na apuração das contribuições enquanto a decisão dos processos administrativos n.º 13502.901261/2014-43, n.º 13502.901262/2014-98, n.º 13502.901263/2014-32 e n.º 13502.901264/2014-87 não for proferida de forma definitiva e desfavorável à Requerente.

Assim, identificado erro no pressuposto de direito, tem-se que o ato administrativo é inválido. Desse modo, fica patente que o Despacho Decisório exarado deve ser cancelado por esta DRJ.

Tem-se, portanto, que, identificado erro de aplicação de direito, fere-se a substância da exigência. Ferida a substância, surge a necessidade do cancelamento do Despacho Decisório nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, tendo em vista a nítida ocorrência de erro no critério jurídico utilizado pela Autoridade Fiscal na identificação da matéria tributável pela Contribuição ao PIS e pela Cofins, conclui-se que o o Despacho Decisório não poderá subsistir, devendo ser cancelado por esta DRJ.

É o que se tem a relatar.

A DRJ/FOR, analisando as razões de defesa, resolveu manter as glosas, considerando improcedente a manifestação de inconformidade, assim ementando seu Acórdão :

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/10/2012

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

**REINTEGRA. CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO. REGRAS DE INCLUSÃO E DE EXCLUSÃO APLICÁVEIS AO LONGO DO TEMPO.**

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita da pessoa jurídica (Solução de Consulta Cosit n.º 240, de 2014) que, em regra, deve ser incluída na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

No regime de apuração não cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra:

- a) até 18 de julho de 2013, integrou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, dada a inexistência de norma excludente de base de cálculo;
- b) a partir de 19 de julho de 2013, não mais integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, dada a exclusão de base de cálculo promovida pelo art. 13 da Lei n.º 12.844, de 2013 (que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei n.º 12.546, de 2011), pelo § 5º do art. 22 da Medida Provisória n.º 651, de 2014, e pelo § 6º do art. 22 da Lei n.º 13.043, de 2014.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/10/2012

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

**REINTEGRA. CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO. REGRAS DE INCLUSÃO E DE EXCLUSÃO APLICÁVEIS AO LONGO DO TEMPO.**

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita da pessoa jurídica (Solução de Consulta Cosit n.º 240, de 2014) que, em regra, deve ser incluída na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

No regime de apuração não cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra:

- a) até 18 de julho de 2013, integrou a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, dada a inexistência de norma excludente de base de cálculo;
- b) a partir de 19 de julho de 2013, não mais integra a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, dada a exclusão de base de cálculo promovida pelo art. 13 da Lei n.º 12.844, de 2013 (que incluiu o § 12 no art. 2.º da Lei n.º 12.546, de 2011), pelo § 5.º do art. 22 da Medida Provisória n.º 651, de 2014, e pelo § 6.º do art. 22 da Lei n.º 13.043, de 2014.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/12/2012

**APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DECADÊNCIA.**

Inexiste dispositivo legal que estabeleça o prazo de 5 (cinco) anos para o que a Fazenda Nacional verifique os atributos da certeza e da liquidez, necessários ao reconhecimento de todo e qualquer direito creditório utilizados em procedimentos de compensação. Por conseguinte, em processos dessa natureza não há que se falar em aplicação do prazo decadencial de 5 (cinco) anos estabelecido pelo art. 150, § 4.º, CTN. Relevante evidenciar, ademais, que em se tratando de processo versando sobre a compensação tributária, o único prazo de 5 (cinco) anos aplicável ao caso considerado é aquele previsto pelo § 5.º, do art. 74, da Lei n.º 9.430, de 1996, concernente ao instituto jurídico da homologação tácita.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ainda inconformada, a então manifestante apresentou Recurso Voluntário a este CARF, repisando os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade, dos quais destacamos :

6. Em síntese, a DRJ julgou improcedente a Impugnação apresentada com base nos seguintes fundamentos:

**(i) Conceito de Insumo:** A DRJ entende que o conceito de insumo é aquele previsto nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004, extremamente restritivo, que exige a aplicação do bem ou serviço diretamente no processo produtivo. Em razão disso, a DRJ negou a natureza de insumo à totalidade dos bens e serviços discutidos nos processos administrativos.

**(ii) Bens e Serviços Utilizados como Insumos:** Em razão do conceito restritivo de insumo adotado, a DRJ negou a natureza de insumo à totalidade dos bens e serviços discutidos nos processos administrativos.

**(iii) Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica:** A DRJ entende que os créditos podem ser calculados somente sobre a energia efetivamente consumida e não sobre a demanda contratada nem sobre os encargos pelo uso do sistema de transmissão. Além disso, sustenta a DRJ que as despesas de energia e encargos incorridos pela Recorrente não poderiam ser considerados insumos, de acordo com o conceito restritivo previsto nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004.

**(iv) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda:** A DRJ entende que os bens e serviços não se enquadram como despesas com armazenagem ou fretes em operações de venda, nem poderiam ser classificados como insumo à luz das Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004.

**(v) Encargos de Depreciação de Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado:** A DRJ questiona o mecanismo de cálculo utilizado para determinação dos encargos de depreciação.

**(vi) Receitas Não Tributadas:** A DRJ entende que os créditos do REINTEGRA estão sujeitos à incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins, bem como que as contribuições lançadas sobre as demais receitas supostamente não tributadas não padecem de vício material.

**(vii) Vícios Materiais Alegados pela Recorrente no Trabalho de Revisão:** A DRJ entende que não há decadência nem vício material, pois o decidido por ela não depende da decisão definitiva de processos anteriores.

7. Neste Recurso Voluntário, a Recorrente demonstrará que o acórdão recorrido deve ser reformado, determinando-se o reconhecimento de seu direito creditório

8. O Recurso Voluntário da Recorrente está estruturado da seguinte forma:

I – DOS FATOS .....	3
II – DA NECESSIDADE DE APRECIÇÃO EM CONJUNTO COM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS CORRELATOS .....	11
III – DO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE E DO CONCEITO DE INSUMO .....	12
III.1 – Do Processo Produtivo da Recorrente .....	12
III.2 – Do Conceito de Insumo .....	17
IV – DO MÉRITO COM RELAÇÃO AOS CRÉDITOS CALCULADOS PELA RECORRENTE .....	25
IV.1 – Bens Utilizados como Insumos (Linha 02 das Fichas 06A e 16A do DACON) .....	25
IV.1.1 – Vapor 42 kg/cm2 Demanda .....	25
IV.1.2 – Água Desmineralizada e Água Clarificada (Demanda) .....	27
IV.1.3 – Pallet de Madeira/Capa de Pallet/Chapa de Papelão para Pallet .....	28
IV.1.4 – Água Potável .....	31
IV.1.5 – Lacre de Segurança para Carretas .....	34
IV.1.6 – Hipoclorito de Sódio .....	36
IV.1.7 – Produtos da KURITA .....	38
IV.1.8 – Ácido Sulfúrico (H2SO4) e Hidróxido de Sódio (NaOH) .....	39
IV.2 – Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica (Linha 04 das Fichas 06A e 16A do DACON) .....	42
IV.2.1 – Energia Elétrica 13,8 KV Demanda .....	42
IV.2.2 – Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica .....	44
IV.3 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Linha 07 das Fichas 06A e 16A do DACON) .....	47
IV.3.1 – Serviços de Palletização .....	47
IV.3.2 – Serviços Portuários – Horas Paradas de Veículo .....	47
IV.3.3 – Serviços em Isotânques (IBCs) .....	48
IV.3.4 – Serviços de Manutenção em Tanques e em IBC's OCTO e REOS .....	52
IV.4 – Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado, com Base nos Encargos de Depreciação (Linha 09 das Fichas 06A e 16A do DACON) .....	52
V – DO MÉRITO COM RELAÇÃO ÀS RECEITAS NÃO TRIBUTADAS .....	60
V.1 – Das Receitas da Venda de Bens e Serviços (Linhas 01 e 02 das Fichas 07A e 17A do DACON) .....	60
V.2 – Das "Receitas" de Créditos do REINTEGRA (Linha 08 das Fichas 07A e 17ª do DACON) .....	60
VI – DO MÉRITO COM RELAÇÃO A VÍCIOS NO TRABALHO DE REVISÃO DAS BASES EFETUADAS PELA AUTORIDADE FISCAL .....	72
VI.1 – Da Decadência .....	72
VI.2 – Da Iliquidez dos Créditos Tributários Cobrados com base no Termo de Verificação Fiscal .....	78
VII – DA ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO .....	86
VIII – DOS PEDIDOS .....	88

**I – DA NECESSIDADE DE APRECIÇÃO EM CONJUNTO COM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS CORRELATOS**

9. A Recorrente pleiteia que esse Recurso Voluntário seja julgado em conjunto com os Recursos Voluntários interpostos nos autos dos processos administrativos n.º 13502.720745/2017-36, n.º 13502.720777/2017-31, n.º 13502.902075/2016-93 e n.º 13502.902076/2016-38 e n.º 13502.902074/2016-49.

10. Com efeito, todos os processos administrativos possuem origem no mesmo Termo de Verificação Fiscal n.º 05.1.07.00-2016-00090-0, instituído precisamente para verificar existência e higidez de diversos créditos de PIS e Cofins no período de 2012.

11. Nesse caso, aplica-se o artigo 6º, §1º, inciso I, Anexo I, do Regimento Interno do CARF<sup>1</sup>, que prevê a distribuição e o julgamento conjunto dos processos vinculados por conexão, isto é, aqueles que versam sobre pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico.

**VIII – DOS PEDIDOS**

235. Diante de todo o exposto, requer-se, respeitosamente, se digne essa C. Turma de Julgamento a dar integral provimento ao Recurso Voluntário, reformando-se o acórdão recorrido para que seja reconhecido na integralidade o crédito da Recorrente, bem como cancelados os autos de infração.

Destacamos que a ora recorrente trouxe aos autos documentos que serão citados no voto deste Relator, pois tratam-se de documentos que auxiliam na análise das questões recursais :

- Fluxogramas do processo produtivo
- Laudo Técnico – Definição de Insumos e Matérias-Primas na produção da Oxiteno Nordeste
- Laudo Técnico – Utilização do Hipoclorito de Sódio no processo produtivo da Oxiteno Nordeste
- cópia de contrato de fornecimento de energia
- cópia de contrato de fornecimento de vapor

Esclarece-se que o Termo de Verificação Fiscal encontra-se às e-fls. 26/141.

Assim vieram os autos.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

**PRELIMINARES****- REUNIÃO DE PROCESSOS REFLEXOS**

Alega a recorrente que a ação fiscal resultou na glosa de créditos tratados nos processos de n.ºs 13502.720745/2017-36, 13502.720777/2017-31, 13502.902075/2016-93, 13502.902076/2016-38 e 13502.902074/2016-49, relativos aos direitos creditórios de PIS/Pasep e da COFINS pela pessoa jurídica apurados em 2012, o que implicou caracterização da existência de

processos reflexos. Em vista disso, requereu a reunião dos feitos, de maneira que sejam apreciados e deliberados em uma mesma sessão de julgamento.

Informa-se que os processos 13502.720745/2017-36, 13502.720777/2017-31, 13502.902075/2016-93, 13502.902076/2016-38 acima referidos não se encontram neste CARF, e sim na Unidade de Origem, para cumprimento de diligências, quanto ao processo 13502.902074/2016-49 encontra-se na Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF para julgamento de Recurso Especial interposto pela ora recorrente, portanto, não há como atender o solicitado.

Rejeito a preliminar.

**- MÉRITO COM RELAÇÃO A VÍCIOS NO TRABALHO DE REVISÃO DAS BASES EFETUADAS PELA AUTORIDADE FISCAL**

A recorrente traz como preliminares vícios contidos no Termo Verificação Fiscal, que ensejariam nulidade dos procedimento fiscal , quais sejam :

1- a Autoridade Fiscal não poderia ter realizado a revisão das bases relativas aos meses compreendidos entre janeiro e abril de 2012, tendo em vista a regra temporal do artigo 150, § 40, do Código Tributário Nacional; e

2 - em virtude da íntima e indissociável ligação entre a revisão das bases de todos os meses do ano-calendário de 2012 e a glosa da Contribuição ao PIS e da Cofins relativas a outubro de 2012, não há liquidez nas cobranças realizadas por meio do Despacho Decisório ora atacado, tendo em vista a incorreção da atividade da Autoridade Fiscal.

**- DA DECADÊNCIA**

Estas são as razões trazidas pela recorrente :

Conforme verificado no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização revisou a apuração de todo o ano-calendário 2012, sendo certo que o Código Tributário Nacional fixa um prazo ao sujeito ativo dentro do qual ele deve exercer esta prerrogativa de proceder ao lançamento tributário ou de homologar a atividade do sujeito passivo. Findo esse prazo, esgota-se tal prerrogativa pela perda do próprio direito à constituição do crédito tributário.

Nos lançamentos por homologação, como no presente caso, o sujeito passivo procede à atividade de apuração do *quantum debeatur* e realiza o pagamento dos tributos sem qualquer prévio exame da autoridade administrativa.

A autoridade administrativa, ao tomar o conhecimento desta atividade de apuração, procede expressamente à sua homologação.

Por outro lado, opera-se a homologação tácita quando se esgota o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sem que a autoridade administrativa tenha se manifestado acerca da atividade do sujeito passivo, segundo o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, exatamente o ocorrido no presente caso com relação a parte do crédito.

Em perfeita sintonia com o dispositivo legal retro transcrito estão os incisos V e VII, do artigo 156, do Código Tributário Nacional, segundo os quais será extinto o crédito tributário com "a prescrição e a decadência" e com "o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º, respectivamente.

Assim, como a Contribuição ao PIS e a Cofins, apuradas mensalmente, estão sujeitas ao lançamento por homologação, a Autoridade Fiscal poderia ter revisado as bases da Requerente somente dentro do prazo da regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional: 05 anos contados do fato jurídico tributário dessas contribuições.

Como a Requerente foi intimada do teor do Termo de Verificação Fiscal em maio de 2017 — quando do recebimento do auto de infração objeto do processo administrativo n.º 13502.720661/2017-01 —, **somente os fatos jurídicos tributários ocorridos a partir de maio de 2012 poderiam ter sido analisados pela Autoridade Fiscal.**

Assim, a reapuração das bases relativas a janeiro, fevereiro, março e abril de 2012 era vedada por força do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, quando da lavratura dos autos de infração.

Não obstante, não há que se falar que a Autoridade Fiscal estava apenas utilizando "provas" de outros períodos. Na realidade, houve a revisão das bases desde janeiro de 2012, que gerou um efeito "cascata" e levou à reapuração das bases de períodos posteriores, culminando com a glosa dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins apurados no 4º trimestre de 2012, assim como no lançamento realizado nos autos do processo administrativo n.º 13502.720661/2017-01.

Subsidiariamente, ainda que se alegue que a regra para contagem do prazo decadencial aplicável seja a do artigo 173 do Código Tributário Nacional, deve-se concluir que parcela da atividade da Requerente também foi atingida pela decadência.

Isso porque, o "exercício" mencionado pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional corresponde ao período de apuração. Não se trata de exercício fiscal ou financeiro, mas de período de apuração, que, no caso da contribuição ao PIS e da Cofins, é mensal, o que diz respeito ao entendimento manifestado pelo STJ quando do julgamento do REsp n.º 973.733/SC, realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Se o exercício seguinte é aquele posterior ao fato imponible, tem-se que, no caso de tributos cujo fato imponible é **mensal** (como na Contribuição ao PIS e na Cofins), o primeiro dia do exercício seguinte é o 1º dia do mês posterior a esse fato imponible. Da mesma forma, por exemplo, para tributos como o IRPJ e a CSLL recolhidos sob a sistemática do Lucro Presumido, em que o fato imponible é **trimestral**, tem-se que o primeiro dia do exercício seguinte é o dia imediatamente seguinte ao último dia do trimestre, tratando-se de posicionamento que já foi adotado pelo CARF por meio do Acórdão n.º 1803-000.778 de 27/01/2011.

Portanto, caso se entenda pela aplicação do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, conclui-se, da mesma forma, pela decadência operada entre janeiro e abril de 2012.

Analiso.

A Recorrente alega que a Fazenda não poderia, ao fazer a glosa dos créditos descritos no Per/Dcomp, revisar base de cálculo de período anterior, em razão de ter sido alcançado o prazo decadencial, seja pelo fundamento do artigo 150, §4º ou pelo artigo 173, I ambos do CTN.

Não assiste razão a Recorrente.

A decadência em matéria tributária existe para punir a inércia do Fisco quando permite o decurso de determinado período de tempo sem nenhuma manifestação expressa para que se opere a homologação tácita do lançamento feito pelo contribuinte (art. 150, §4º CTN). Ainda, quando não houver ato praticado por qualquer das partes e o decurso do tempo impede que seja feito lançamento de ofício (art. 173, I CTN).

No caso em exame não é possível vislumbrar nenhuma das hipóteses previstas nos enunciados legais que versam sobre decadência.

A propósito do tema em debate a Lei 9.430/1996 no seu artigo 74, §5º estabelece que a Fazenda detém o prazo de 5 (cinco) anos para homologar a compensação de crédito contado da data de entrega da declaração.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

.....  
§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Ademais, o texto do Recurso Voluntário trata a verificação acerca da existência ou não do seu direito creditório, pela RFB, como sendo revisão de lançamento, a qual se sujeita à homologação tácita disposta no § 4.º do art. 150 do CTN.

Ou seja, a Recorrente confunde o prazo para homologação da compensação, previsto no art. 74, § 5.º, da Lei n.º 9.430/96, com o prazo para homologação do lançamento de que trata o § 4.º do art. 150 do CTN.

O prazo para homologação da compensação se inicia na data da entrega da declaração de compensação. Transcorridos 5 anos dessa entrega, a compensação se dá de pleno direito, homologada tacitamente. Ou seja, o crédito tributário relativo ao tributo que era devido e que se pretendia quitar com crédito do contribuinte considera-se, a partir daí, inexigível, extinto por compensação.

Em nenhum momento o art. 74 da Lei n.º 9.430/96 veda a investigação da composição do direito creditório que o contribuinte pretenda usar para compensar seus débitos, ou lhe atribui submissão a qualquer prazo derogatório. Muito ao contrário, dada a relevância da constatação da efetividade e da exatidão do crédito com o qual se pretende compensar débitos tributários, a lei privilegia as verificações necessárias para sua comprovação.

A atividade de auditoria dessa formação do crédito visa à confirmação da sua liquidez e certeza, não havendo entre os elementos sob exame algum que possa associar-se ao instituto da homologação tácita regulado pelo art. 150, § 4º, do CTN (voltado para o lançamento por homologação)

Este Tribunal Administrativo já se manifestou nesse sentido, como se observa nos seguintes Acórdãos :

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO LEGAL PARA A VERIFICAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS ENVOLVIDOS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

O §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 confere o prazo de "5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação" para a Receita Federal verificar a certeza e a liquidez do direito creditório utilizado pelo contribuinte para quitar débitos próprios, mediante compensação.

O entendimento que pretende deslocar o temo inicial da contagem da homologação tácita da compensação para o dia da ocorrência do fato gerador que está

relacionado à formação do alegado indébito (aplicando a regra do art. 150, §4º, do CTN) torna absolutamente inútil a regra estabelecida no §5º o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, fazendo letra morta do referido prazo legal.

A verificação da certeza e liquidez do direito creditório reivindicado pelo contribuinte, e a negativa da compensação em razão do não reconhecimento desse direito creditório são plenamente possíveis dentro do referido prazo legal.

(Acórdão 9101-003.301 Relator Conselheiro Luis Flavio Neto )

#### COMPENSAÇÃO. APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO. DECADÊNCIA.

A limitação temporal para averiguação da certeza e liquidez do crédito postulado se dá pela observação do art. 74, §5.º, da Lei n.º 9.430/96, e não pelo texto do § 4.º do art. 150 do CTN, este último relativo a lançamento tributário.

(Acórdão 1002-000388 Relator Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira)

Rejeito a preliminar.

### **- DA ILIQUIDEZ DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS COM BASE NO TVF**

Alega a Recorrente :

200. Os créditos tributários cobrados da Recorrente são ilíquidos e afrontam o artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo em vista não serem funcionais nem hábeis para a determinação da matéria tributável e, conseqüentemente, dos tributos devidos pela Recorrente relativos a outubro de 2012.

201. A iliquidez dos créditos decorre de quatro fatores:

- (i) improcedência das glosas de créditos efetuadas pela Autoridade Fiscal (item **III** deste Recurso Voluntário);
- (ii) improcedência da inclusão de supostas receitas da Recorrente na base de cálculo das contribuições (item **IV** deste Recurso Voluntário);
- (iii) impossibilidade de a Autoridade Fiscal revisar a apuração da Recorrente atingida pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (item **V.1** do Recurso Voluntário); e
- (iv) parte da revisão da apuração relativa aos meses de 2012 foi realizada com fundamento em conclusões contidas em processos administrativos relativos ao ano de 2011, para os quais ainda não há desfecho administrativo.

202. Os fatores “**i**”, “**ii**” e “**iii**” já foram demonstrados em itens anteriores deste Recurso Voluntário, passando a Recorrente a tratar do fator “**iv**”, que diz respeito às discussões administrativas sobre sua apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins relativas a 2011.

203. Com efeito, consta expressamente do Termo de Verificação Fiscal que a Autoridade Fiscal levou em consideração os créditos tributários apurados que entendeu como “indevidos” no ano-calendário de 2011, a partir de procedimentos fiscais anteriores:

“94. Neste ponto, considerando ter sido constatado que a fiscalizada se valeu de créditos apurados em 2011 e no 1º trimestre de 2012 (Janeiro a Março de 2012) para fins de dedução (desconto) da contribuição para o PIS apurada no período sob exame (Abril a Setembro/2012), torna-se extremo oportuno esta Fiscalização fazer uma recomposição desses “*saldos históricos*” utilizados, no ânimo de restar demonstrada a efetiva disponibilidade daqueles e, por conseguinte, permitir a convalidação ou não dos aproveitamentos em questão, bem como identificar eventuais reflexos em períodos subsequentes.” (fl. 93)

205. A redução dos créditos apropriados em 2012, portanto, decorre também de procedimentos fiscais que tiveram por objeto o ano-calendário de 2011. Tais procedimentos e seus resultados (autos de infração e despachos decisórios) decorrem dos Mandados de Procedimento Fiscal nº

05.1.04.00-2014-00113-3 (fls. 1.440/1.508 do processo administrativo n.º 13502.720661/2017-01), n.º 05.1.07.00-2015-00014-0 (fls. 1.509/1.551 do processo administrativo n.º 13502.720661/2017-01) e n.º 05.1.07.00-2015-00015-9 (fls. 1.552/1.592 do processo administrativo n.º 13502.720661/2017-01).

80

206. A Recorrente apresentou, contra a revisão de suas bases de 2011, as competentes Manifestações de Inconformidade, em discussão nos processos administrativos n.º 13502.901261/2014-43, n.º 13502.901262/2014-98, n.º 13502.901263/2014-32 e n.º 13502.901264/2014-87, n.º 13502.900149/2015-76 e n.º 13502.900150/2015-09. Os documentos anexos provam a existência da discussão administrativa e a falta de seu desfecho (*Arq\_ nao\_pag0003 – fl. 2.123*).

207. A DRJ entende que o fato de referidas Manifestações de Inconformidade terem sido julgadas por outras DRJ seria suficiente para a superação da alegação de iliquidez dos créditos tributários (página 50 do acórdão recorrido). Ocorre que referidos processos administrativos ainda não tiveram decisão final e serão objeto de apreciação pelo CARF, que analisará os Recursos Voluntários interpostos pela Oxiteno, conforme se pode ver pelos documentos anexos (*Doc\_Probatorios04*).

208. Desse modo, os efeitos oriundos desses processos administrativos estão condicionados à decisão definitiva proferida nos respectivos autos. Isso significa que, apenas com decisão final nesses processos, será possível verificar se a glosa dos créditos e a apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins procede ou não e, portanto, se haverá ou não efeitos na apuração dessas contribuições em 2012.

209. Ora, é inegável que, caso a defesa apresentada pela Recorrente naqueles autos seja julgada improcedente, o efeito poderá impactar a apuração de 2012. No entanto, caso a defesa seja julgada procedente o efeito será a não afetação da apuração realizada pela Recorrente e, por consequência, não haverá qualquer reflexo na apuração do ano de 2012.

211. De fato, anteriormente ao implemento da condição – *in casu*, o trânsito em julgado dos processos administrativos que ensejam a reapuração das contribuições, não há que se falar em mudança da apuração realizada pela Recorrente.

213. Ou seja, aplicando-se tal entendimento ao caso concreto, é possível concluir que não há que se falar em mudança na apuração das contribuições enquanto a decisão dos processos administrativos n.º 13502.901261/2014-43, n.º 13502.901262/2014-98, n.º 13502.901263/2014-32 e n.º 13502.901264/2014-87 não for proferida de forma definitiva e desfavorável à Recorrente.

214. Assim, resta evidente que a atividade da Autoridade Fiscal não observou o Princípio da Legalidade, insculpido no artigo 150, I, da Constituição da República. Isto é, a constituição (ou declaração) da obrigação tributária somente pode ser feita em estrita conformidade com o que está disposto em lei. Nesse sentido, é o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional

217. Dessa forma, tem-se que se a aplicação da norma pelo Auditor Fiscal, no ato de lançamento, estiver em desacordo com o que consta do texto legal, ter-se-á erro de direito, também definido por muitos como sendo o erro no critério jurídico utilizado.

218. Transpondo-se as noções acima expostas para o caso atual, vê-se que a Autoridade Fiscal adotou critério jurídico inadequado para determinação da Contribuição ao PIS e Cofins devidas pela Recorrente. O equívoco cometido pela Autoridade Fiscal acarretou, conseqüentemente, a mensuração incorreta do *quantum debeatur* dessas contribuições.

219. Por esse motivo, os Autos de Infração que deram origem ao presente processo deve ser totalmente cancelado, pois, como ato administrativo que é, tem como elemento essencial o seu motivo, entendido como os pressupostos de fato e de direito que embasam a expedição do ato

administrativo. E, conforme lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>31</sup>, “pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato”.

220. Assim, identificado erro no pressuposto de direito, tem-se que o ato administrativo é inválido. Desse modo, fica patente que os Autos de Infração lavrados, assim como a decisão da DRJ, devem ser cancelados por esta Turma.

Engana-se a Recorrente.

Não há ilegalidade no ato da autoridade fiscal considerar saldos anteriores já avaliados em outras ocasiões e outros autos administrativos, por estarem intimamente vinculados e se referirem ao período de apuração em exame.

Claro que está que haverá alteração substancial nos saldos posteriores apurados pela autoridade fiscal, pois que os anteriores são refletidos no saldo atual.

Como na sistemática de apuração do IPI, o que se analisa é uma conta corrente da recorrente, com relação ao tributo analisado, ao final de todas alterações (transitadas em julgado) será obtido um resultado final, e todas estas alterações são registradas pela Secretaria da Receita Federal em sistema de apuração eletrônico específico, a considerar todas as alterações processadas.

Tanto é assim que todas estas alterações, registradas em sistema específico, aguardam o resultado final, pois que tais alterações, em obediência ao princípio do contraditório e ampla defesa, estão em suspenso, até a sua decisão final.

Desconstituir todas as análises, por terem sido efetivadas em autos apartados, apesar de se referirem ao mesmo objeto e períodos correlacionados seria ferir mortalmente a atividade fiscalizatória e impedir a Fiscalização, por seus agentes, de efetivar verificações referentes a tais períodos.

Assim, não há ocorrência nos presentes autos que ensejem a nulidade ou o cancelamento, tanto da revisão efetuada pela autoridade fiscal, quanto da decisão proferida pela DRJ/ FORTALEZA, pelas razões expostas

Rejeito a preliminar.

## **NO MÉRITO**

### **- IMPROCEDÊNCIA DAS GLOSAS**

A recorrente apresentou quadro resumo das glosas efetuadas, como segue:

Item	Sistema	Imposto
Bens Utilizados como Insumos	Vapor 42 kg/cm2 Demanda	Os dispêndios não estariam relacionados ao consumo efetivo de energia térmica (insumo).
	Água Desmineralizada e Água Clarificada (Demanda)	Os dispêndios não estariam relacionados ao consumo efetivo (insumo).
	Pallet de Madeira/Capa de Pallet/Chapa de Papelão para Pallet	Os itens não seriam empregados no processo produtivo.
	Água Potável	A água seria utilizada para consumo humano.
	Lacre de Segurança para Carretas	Os lacres seriam utilizados em momento posterior ao do processo produtivo.
	Hipoclorito de Sódio	O hipoclorito seria aplicado como bactericida nas torres de resfriamento, em momento posterior ao do processo produtivo.
	Produtos da KURITA	Os bens seriam utilizados para tratamento da água e não teriam relação direta com o processo produtivo.
Despesas de Energia Elétrica	Ácido Sulfúrico (H2SO4) e Hidróxido de Sódio (NaOH)	Foi glosada a parcela desses produtos aplicada no tratamento de efluentes, pois este ocorreria em etapa posterior ao processo produtivo.
	Energia Elétrica 13,8 KV Demanda	Foram glosados os créditos calculados sobre a "demanda contratada", pois não se trataria de dispêndio com energia efetivamente consumida.
Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica	Encargos relacionados à contratação de energia elétrica, cobrados pelas concessionárias, foram glosados sob o argumento de que não correspondem ao consumo efetivo de energia elétrica.
	Serviços de Palletização de Pallets	Não teriam natureza de despesas típicas de armazenagem e fretes.
	Serviços Portuários – Horas Paradas de Veículo	Os dispêndios não teriam a natureza de despesas de armazenagem.
	Serviços em Isotâncas (IBCs)	Os serviços não teriam natureza de despesas típicas de armazenagem e fretes, pois teriam por objeto a limpeza e inspeção de containers.
Créditos Sobre Bens do Ativo Imobilizado, com Base nos Encargos de Depreciação	Serviços de Manutenção em Tanques e em IBC's OCTO e REOS	Os serviços não teriam natureza de despesas típicas de armazenagem e fretes, pois teriam por objeto a limpeza e inspeção de containers.
	Glosa dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação.	Os créditos não foram aceitos sob alegação de falta de provas.
Receitas Não Tributadas	Receita da Venda de Bens	A Impugnante não teria oferecido à tributação as receitas equivalentes a "insumos aplicados" por ela na industrialização por encomenda.
	Créditos do REINTEGRA	A Impugnante não teria oferecido à tributação os créditos recebidos no âmbito do REINTEGRA.

Passamos a analisar as glosas adotadas pela autoridade fiscal, de acordo com a ordem dos argumentos de defesa.

### **O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.**

Pondo um fim à uma enorme controvérsia jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a posição refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa :

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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito de 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. 30., 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.

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão, tendo sido editada ainda a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, normatizando no âmbito da Secretaria da Receita Federal o conceito de insumos e suas extensões.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica**

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela

pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Do Estatuto Social da recorrente extraímos o seu objeto social :

### **CAPÍTULO I - DENOMINAÇÃO, SEDE, OBJETO E DURAÇÃO**

**Artigo 1 - Sob a denominação de Oxiteno Nordeste S.A. Indústria e Comércio está constituída uma sociedade anônima, com sede e foro no Pólo Petroquímico de Camaçari, Estado da Bahia, na Rua Banzano, n.º 1065, regendo-se por este estatuto e pela legislação aplicável. Parágrafo único: Poderão ser instalados e fechados escritórios, depósitos e filiais, dentro e fora do território nacional, quando e onde a Diretoria julgar conveniente.**

**Artigo 2 - A sociedade tem por objeto a industrialização do eteno e outros derivados do petróleo; e fabricação de produtos químicos e petroquímicos, o beneficiamento, industrialização, transporte, exportação, importação e comércio de produtos químicos e petroquímicos, e seus derivados. Parágrafo único: A sociedade poderá, ainda, com a aprovação do Conselho de Administração, participar de outras sociedades como sócia, quotista ou acionista, de empreendimentos comerciais ou industriais e na exploração de outras atividades conexas**

**Artigo 3 - O prazo de duração da sociedade é indeterminado.**

Portanto, é a partir deste objeto social, a atividade econômica da recorrente, fonte de suas receitas, que analisaremos a relevância e a essencialidade dos insumos.

Há que se destacar que tanto a autoridade fiscal, como os julgadores da DRF, ao elaborar o Despacho Decisório, e da DRJ, ao elaborar o Acórdão, tiveram como fundamento a IN SRF n.º 247/2002, ou seja, toda a análise dos insumos foi feita sob a égide de normatização já tornada inválida pelo STF, diante do novo conceito de insumos.

### **- ENCARGOS PELO USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA - ENERGIA ELÉTRICA 13,8 KV (DEMANDA) E VAPOR 42 Kg/cm<sup>2</sup> (DEMANDA)**

A autoridade fiscal, em seu TVF, afirma que :

“ainda que tal despesa tenha linha específica no DACON ( Linha 04. Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a Forma de Vapor), o contribuinte incluiu, na linha 02 – Bens Utilizados como Insumos, diversas despesas de energia elétrica para fins de apuração de crédito. Considerando não haver prejuízo na apuração dos créditos, a análise das citadas despesas seguirá na respectiva linha 02.

No entender desta Fiscalização, o “*Contrato de Reserva de Carga e Fornecimento de Energia Elétrica entre Copene (atual Braskem SA) e Oxiteno*” (cópia do Contrato CV-1041/98 fornecida em arquivo PDF, no âmbito do MPF n.º 05.1.04.00-2013-00138-5; conquanto neste procedimento foram apresentadas cópias do “Segundo” e “Terceiro” Aditivos Contratuais) **demonstra haver na**

**composição do custo total de Energia Elétrica um componente relacionado a “reserva de carga contratada”** (ou, ainda, “*demanda contratada*” ou “*potência garantida*” de energia elétrica)”, terminando por glosar a parcela relativa á demanda contratada, com base em decisões administrativas (Solução de Consulta n.º 14 – SRRF06/Disit, de 31 de janeiro de 2013, e Solução de Consulta n.º 22 – Cosit, de 04 de Março de 2016), pois considera que apenas a energia consumida pode dar direito a crédito, por interpretação literal do dispositivo legal que autorizou tal benefício.

A autoridade fiscal assim resumiu sua glosa : “Nesses termos, **as parcelas** discriminadas nas Notas Fiscais (NF) a título “*Energia Elétrica 13,8 KV Demanda*” **serão objeto de glosa**, uma vez que sua apropriação carece de previsão (autorização) legal, por não corresponder a energia elétrica efetivamente consumida “

Quanto ao vapor, a autoridade fiscal assim se manifesta :

No entender desta Fiscalização o “*Contrato de Fornecimento de Utilidades*” indicaria que no custo da disponibilização do “Vapor 42 kg/cm2” estaria inserida parcela para “fazer frente” à “cessão de direito de uso” das tubovias, bem como às despesas com manutenção preventiva e corretiva do sistema de distribuição (manutenção e substituição de trechos de linhas, medidores de vazão “oficiais”, etc), custos esses que independem do consumo efetivo do insumo. Vide planilha de calculo prevista no respectivo contrato.

VAPOR DE 42 KG - a COPENE adotará a fórmula abaixo para faturar o vapor no período autorizado de consumo:

$$\text{Fatur. vapor} = [(Da \times dA/30) \times Pd + (Cr \times Pc)] \times 1,2$$

onde:

Da = demanda acordada entre as partes com 30 dias de antecedência.

dA = nº de dias acordado entre as partes em que haverá demanda de vapor.

Pd = parcela do preço de lista praticado pela COPENE, referente a demanda.

Cr = consumo real do mês.

Pc = preço da parcela de consumo.

Nesses termos, as parcelas discriminadas nas Notas Fiscais (NF) a título “*Vapor 42 kg/cm2 demanda*” serão objeto de glosa, uma vez que sua apropriação carece de previsão (autorização) legal, por não corresponder a energia térmica, sob a forma de vapor, efetivamente consumida (obs.: aplica-se ao caso, inclusive, o princípio da especificidade da lei). Conforme planilha de glosa, vide anexo deste presente Termo de Verificação Fiscal.

Do Laudo Técnico – Insumos e Matérias-Primas utilizados na produção da Oxiteno Nordeste extraímos o seguinte trecho :

### 3.2.3 Vapor 42

O vapor 42 (também denominado de vapor de alta pressão – 42 kgf/cm<sup>2</sup>) é adquirido da Braskem para complementar a necessidade de vapor da planta. A outra parte é gerada na própria fábrica a partir da água desmineralizada. O vapor 42 é utilizado em ambos os pólos industriais: Camaçari e Triunfo.

O vapor que é tratado aqui em nada difere da energia elétrica. Ele é utilizado para o acionamento da turbina do compressor de gás do sistema reacional da unidade de óxido de eteno I, na Oxiteno Nordeste – pólo Camaçari. Na unidade de óxido de eteno II, o compressor é acionado por meio de motor elétrico.

Tal como a energia elétrica, a energia térmica (vapor) constitui produto intermediário consumido no processo produtivo, e para tanto é um insumo.

O art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, e o art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, determinam:

Lei n.º 10.833/2003

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

[...]

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) [...]

- Lei n.º 10.637/2002

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

[...]

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Esclarecedora a passagem trazida pela própria autoridade fiscal, em seu TFV do Sr. José Benedito Miranda, Procurador do Estado (MG) e ex-Procurador-Geral da Fazenda Estadual (MG), em artigo publicado no *site* da FISCOSOFT, em 20/06/2011, **ao abordar a diferenciação existente entre "demanda contratada" e "energia consumida"**. Vejamos alguns trechos:

“Para suprir as necessidades dos chamados consumidores intensivos, indústrias, "shopping centers" e alguns edifícios comerciais, classificados no Grupo A, atendidos em alta tensão, faz-se necessária uma rede de alta potência, com linhas de transmissão que operam em alta tensão e condutores com grandes bitolas, pois quanto mais intenso é o consumo da energia em dado

espaço de tempo, maior é a potência utilizada e, conseqüentemente, a intensidade do fluxo da energia.

Como a intensidade do consumo depende da potência do aparelho em funcionamento e do tempo em que permanece ligado, quanto maior é a carga instalada, maiores serão os investimentos necessários para que a rede possa suportar um intenso fluxo da energia, segundo as peculiares necessidades de cada consumidor.

Nesse contexto, o consumidor intensivo de energia elétrica vê-se, então, obrigado a contratar com a concessionária o fornecimento de energia elétrica na intensidade requerida pela soma das cargas dos aparelhos elétricos a serem atendidos, expressa em "quilowatts", ajustando o valor da tarifa por cujo pagamento deverá responder.

Considerada, então, a finalidade que presidiu sua instituição, **a tarifa de demanda destina-se a remunerar os investimentos feitos na rede e é devida integralmente pelo valor fixado no contrato, enquanto a tarifa de energia, exigida em razão da quantidade consumida, destina-se a suportar os custos de sua geração...**

Por regulamentação da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, demanda contratada é a demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora no ponto de conexão, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, em Kw (quilowatts) (Resolução Normativa ANEEL nº 1.000, de 7/12/2021, artigo 2º, XII), portanto, se obrigatória e contínua a disponibilização de energia conforme contrato, obrigatório também o pagamento da energia contratada, por força de obrigação assumida entre as partes contratantes.

Outro aspecto que consideramos fundamental é que a energia contratada integra a fatura de energia, conforme cópias que foram anexadas a estes autos, em consequência se caracterizam como custo suportado pela recorrente para manter seu processo produtivo sem interrupção, sendo que a ausência de energia elétrica sem dúvida inviabiliza este processo produtivo.

Ratificando nosso entendimento, o contrato de fornecimento de energia elétrica estabelecido entre a recorrente e a COPENE, anexo a estes autos, tem claras estas obrigações, do qual extraímos os seguintes trechos :

**CLÁUSULA TERCEIRA - RESERVA DE CARGA**

03.1 - Para os efeitos estipulados neste Contrato a OXITENO contrata com a COPENE, as Reservas de Carga estabelecidas no Anexo A, aqui declarado parte integrante deste Contrato.

03.1.1 - Para os efeitos previstos na NORMA COPENE 00-NE-70-01, revisão n.º 11, que as partes declaram conhecer e estarem de acordo, as cargas elétricas da OXITENO tem a classificação prevista no Anexo A.

03.2 - As reservas de carga aqui contratadas só poderão ser alteradas quando a COPENE concordar com solicitação por escrito da OXITENO e na forma e condições estabelecidas por aditivo contratual entre as partes.

03.2.1 - Quando a alteração da reserva de carga for para maior e houver necessidade de investimentos na ampliação de sua produção, a COPENE considerará a viabilidade técnica e econômica do fornecimento e poderá observar o prazo de até 3 anos, após a assinatura do respectivo aditivo contratual, para iniciar o novo fornecimento.

03.3 - As datas de início de vigência das cargas reservadas, para todos os efeitos deste Contrato, serão contadas a partir do primeiro dia dos períodos definidos no Anexo A.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

## ANEXO A - CV-1041/98

AO CONTRATO DE RESERVA DE CARGA E FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA  
ENTRE COPENE E OXITENO NORDESTE S/A

I - Reserva de Carga Contratada

A partir de 01 de outubro de 1998: 10.500 kW

II - Classificação das cargas elétricas da OXITENO.

A partir de 01 de outubro de 1998

CONDIÇÃO I

Classe V - 1.563 kW  
Classe IV - 1.968 kW  
Classe III - 2.752 kW  
Classe II - 4.191 kW  
Classe I - 252 kW

CONDIÇÃO II

Classe V - 1.563 kW  
Classe IV - 1.968 kW  
Classe III - 2.752 kW  
Classe II - 7.791 kW  
Classe I - 252 kW

III - Nos casos de sobrecarga no Sistema da COPENE que determine a necessidade de cortes de cargas elétricas para reequilíbrio do Sistema, a COPENE efetuará esses cortes de forma automática, pelo Sistema Supervisor de Cargas Elétricas "Load Shedding" instalado pela COPENE, obedecido o critério de Classificação de Cargas dos Usuários e ao previsto no Anexo C do Contrato a este documento, do qual também é parte.

III.1 - Acordam as partes em operar o Sistema Supervisor de Cargas Elétricas considerando duas classificações de carga da OXITENO, sendo:

CONDIÇÃO I - aquela prevista para as condições normais de operação da OXITENO e observando-se a demanda contratada;

CONDIÇÃO II - aquela em que, em casos de não operação do seu gerador, a OXITENO para operar o motor de seu compressor de gás de reciclo da planta de Óxido de Eteno II, demandar uma carga de até 14326 kW.

Neste caso, a OXITENO garantirá a ativação do sistema de rejeição de carga desse motor na classe II, de modo que esta demanda excedente não sobrecarregue o Sistema Supervisor

IV - Os preços de Energia Elétrica base a vista, ex-impostos e taxas de 13,8 kV, vigentes em 01/10/1998, são os abaixo relacionados.

DEMANDA	R\$ 4.640,00/mW
CONSUMO	R\$ 48,27 mWh

O mesmo raciocínio se aplica às com energia térmica, inclusive sob a forma de vapor.

Pelo exposto, entendemos que os encargos pelo uso do sistema de transmissão de energia elétrica, energia elétrica 13,8 Kv demanda e vapor 42 KM/cm<sup>2</sup> são essenciais e relevantes ao processo produtivo e á atividade econômica da recorrente e, portanto, dão direito á obtenção de créditos.

Reverto tais glosas.

**- PALLET DE MADEIRA / WOOD PALLET, CAPA DE PALLET, CHAPA DE PAPELÃO PARA PALLETS, LACRE DE SEGURANÇA PARA CARRETAS**

A autoridade fiscal assim descreve tais despesas :

No entender desta Fiscalização, tendo em vista, em particular, a visita técnica já realizada, os itens em questão servem apenas para conferir maior sustentação as "embalagens do produto" propriamente ditas, estas, sim, compostas, por exemplo, de grandes caixas de papelão, em formato octagonal, com peças de papelão ao redor de sua base (rodapé), e no interior das referidas caixas são então inseridos os "big-bag" que, por sua vez, recebem o produto fabricado.

Assim, os itens em questão servem exclusivamente para conferir maior sustentabilidade, rigidez, facilitando, portanto, o empilhamento, carregamento e transporte dos produtos embalados, procedimentos esses executados, inclusive, após conclusão do processo produtivo. A utilização desses itens é efetuada em etapa posterior ao processo produtivo. Dessa forma, os créditos computados em decorrência das aquisições de “*Pallet de Madeira/Wood Pallet/Capa de Pallet/Chapa de Papelão para Pallets*” serão objeto de glosa, conforme planilha de glosa, vide anexo deste presente Termo de Verificação Fiscal.

A recorrente, em suas razões recursais, esclarece estas despesas :

Sem os *pallets* os produtos não podem ser empilhados e sequer transportados. Além disso, por se tratar de produtos químicos, a utilização das “capas de madeira” é essencial para conferir a segurança necessária ao seu manuseio e transporte, da mesma forma que os “*pallets* de madeira”, os “lacs de segurança para carretas” também geram direito a crédito, pois são aplicados para garantir que os produtos sejam entregues ao cliente em perfeitas condições, sem qualquer interferência do meio externo, além de serem utilizados por medidas de segurança, evitando acidentes com os produtos químicos transportados.

Há que se manter em mente, para análise da essencialidade de tais insumos, que a recorrente tem como atividade a fabricação de produtos químicos, produtos extremamente sensíveis á movimentação, á variação de temperatura e á diversos fatores externos (como umidade, contato com o solo, contato com agentes corrosivos...), o que torna a acomodação destes produtos, para seu transporte, de extrema importância para o processo produtivo.

Assim, entendemos que, pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fabricação de produtos químicos, a recorrente fica obrigada a atender rígidas normas de higiene, segurança e limpeza, além de cuidados para a estabilidade dos produtos, sendo que eventual não atendimento das condições das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado ou mesmo a perda integral do produto.

Desta forma, os *pallet* de madeira/ *wood pallet*, chapa de papelão para *pallets* e as capas de *pallet* utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa de industrialização e, ainda, na sua destinação para venda, devem ser considerados essenciais para o processo produtivo, pois são indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte dos produtos fabricados pela recorrente, face a natureza dos produtos.

Quantos aos lacs de segurança, consta do TVF :

“Segundo informações contidas nas planilhas apresentadas pelo contribuinte e esclarecimentos prestados na visita técnica, o laço é aplicado nas carretas para transporte de produtos a granel. Assim, no entender desta Fiscalização, este item visa garantir a integridade da carga (produto) no traslado entre a Fábrica da Oxiteno (vendedor) e o cliente (adquirente). Portanto, ainda que possa corresponder a uma despesa necessária para fins de resguardar as especificações do produto até sua entrega ao destinatário final, resta claro não haver relação direta com o processo produtivo. É efetivamente um item acrescido ao produto fabricado após o processo produtivo.

Da mesma forma, os lacs de segurança utilizados nos caminhões transportadores que garantem a inviolabilidade dos produtos, diante da natureza de tais produtos, são essenciais ao processo produtivo, conforme a própria descrição apresentada pela autoridade fiscal, acima transcrita.

Pelo exposto, reverto as glosas.

## **- HIPOCLORITO DE SÓDIO**

A autoridade fiscal, em seu TVF, justifica a glosa :

De acordo com as informações contidas nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, o produto é utilizado como *“bactericida para água de resfriamento das Unidades Produtivas”*. Sendo o produto aplicado na Área de “Utilidades”, especificamente em “Torres de Resfriamento”, ainda que para fins de garantir a qualidade da água de resfriamento, esta sim, utilizada nas Unidades Produtivas, no entender desta Fiscalização não teria relação com o processo produtivo. Nestes termos, os créditos computados em decorrência de aquisições de *“hipoclorito de sódio”* serão objeto de glosa, conforme planilha de glosa, vide anexo deste presente Termo de Verificação Fiscal.

No Laudo Técnico – Utilização do Hipoclorito de Sódio no processo produtivo da Oxiteno Nordeste, encontramos a seguinte informação :

### **Torre de resfriamento**

Na Indústria Química a utilização de torres de resfriamento é de grande importância para o processo. Isso porque, este equipamento é responsável por remover calor da água que em geral é utilizada como fluido de resfriamento em equipamentos como bombas, trocadores de calor, compressores e outros.

Basicamente, as torres de resfriamento visam transferir ao ar o calor residual dos processos industriais, evitando inicialmente a poluição térmica e química dos cursos d'água e, em segundo lugar, possibilitando usar a mesma água em um ciclo quase fechado, economizando o líquido, que pode ser convenientemente tratado, a um custo menor.

Os principais tipos de problemas em sistemas de água de resfriamento são três:

- Corrosão
- Deposição
- **Crescimento microbiano**

A ação do hipoclorito de sódio é sobre o crescimento microbiano. Abaixo segue uma breve explicação sobre este impacto em um processo industrial na fábrica.

### **Crescimento Microbiano**

A água de um sistema de resfriamento, devido seu modo de operação, pode sofrer contaminações microbianas tanto pela água de reposição, quanto pelo ar nas áreas adjacentes.

Os microrganismos encontram condições excelentes para seu desenvolvimento dentro do sistema: água, ar, luz, nutrientes orgânicos e inorgânicos.

Dentre os microrganismos, os que mais afetam os sistemas de resfriamento, e por isso devem ser controlados, são as algas, os fungos e as bactérias.

Para as algas, existem três requisitos básicos, que favorecem seu crescimento: ar, água e luz solar. As torres de resfriamento, em particular, fornecem os três requisitos e representam, portanto, um excelente ambiente para o crescimento das algas.

As bactérias proliferam ao longo de todo o sistema, alguns tipos são aeróbios e outros anaeróbios. Seu controle é bastante difícil, uma vez que agentes tóxicos para uma espécie pode fazer pouco efeito para outra.

O resultado da atividade microbiológica é o acúmulo de material orgânico que causa depósitos, dificulta a troca térmica e acelera a corrosão em equipamentos, linhas e acessórios.

O hipoclorito de sódio dentro do processo da Oxiteno Nordeste é o responsável por controlar e minimizar o impacto microbiológico da água de resfriamento nos equipamentos das unidades. Este produto possui cloro na sua composição, o qual age como agente bactericida matando o núcleo das bactérias. Sem esse tipo de controle, os processos teriam sua eficiência e continuidade operacional seriamente comprometida.

Entendemos não serem necessárias maiores divagações a respeito do tema, pois as informações atestam a essencialidade do produto no processo produtivo.

Reverto a glosa.

### **- PRODUTOS DA “KURITA”**

No TVF, encontramos a seguinte descrição :

Segundo informações extraídas das planilhas apresentadas pelo contribuinte, os produtos do Fabricante “Kurita do Brasil Ltda”, como por exemplo: KURITA OXA 101, KURITA OXM 203, KURIROYAL F 539, KURITA BC 362, KURIZET A 513, KURIROYAL S 555 e Inibidor de Corrosão Filmico a Base de Imidazolinás, são utilizados para tratamento de água, seja para geração de vapor nas caldeiras, seja para resfriamento dos equipamentos das Unidades Produtivas. Portanto, no entender desta Fiscalização, na mesma linha de raciocínio adotada para o item anterior, tais produtos não têm relação com o processo produtivo.

Assim sendo, os créditos computados em decorrência de aquisições de produtos do Fabricante “Kurita do Brasil Ltda”, bem como aquisição do *Inibidor de Corrosão Filmico a Base de Imidazolinás*, para fins de tratamento de água, serão glosados, conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.

Deste texto extraímos a informação de que tais insumos são utilizados para tratamento de água, seja para geração de vapor nas caldeiras, seja para resfriamento dos equipamentos nas Unidades Produtivas, o que já denota a sua essencialidade para o processo produtivo.

Reverto a glosa.

### **- ÁCIDO SULFÚRICO (H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub>) E HIDRÓXIDO DE SÓDIO (NaOH)**

A autoridade fiscal descreve as glosas :

A partir das informações extraídas das planilhas e do Laudo Técnico apresentados, bem como da visita técnica realizada, restou claro que tais produtos são utilizados no processo produtivo: na regeneração de resinas (tanto o H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub>, quanto o NaOH) e como catalisador de reação (no caso do NaOH), mas também no Tratamento de Efluentes.

Em razão do exposto, o contribuinte foi demandado no sentido de apresentar informações (devidamente segregadas) quanto às parcelas aplicadas no Processo Produtivo (propriamente dito) e no controle de PH dos Efluentes, tendo encaminhado, por e-mail, Planilha discriminando os percentuais de utilização dos 2 (dois) produtos no Tratamento de Efluentes em relação ao consumo total mensal. Tais percentuais foram aplicados as respectivas aquisições efetuadas em cada mês, para fins de quantificação da parcela desses produtos a ser objeto de glosa, conforme planilha de glosa, vide anexo deste presente Termo de Verificação Fiscal.

Em suas razões recursais, a recorrente traz a seguinte argumentação :

As aquisições de H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub> e NaOH foram parcialmente glosadas porque, além de aplicados no processo produtivo da recorrente, também são utilizados no “tratamento de efluentes”.

A DRJ manteve a glosa dos “valores dispendidos com o tratamento de efluentes líquidos”, pois “ocorre após a fabricação do produto”. Sucede que, a despeito de ocorrer após a fabricação do produto, é evidente que o tratamento de efluentes integra o processo produtivo da recorrente, na medida em que se presta a remover os resíduos da produção química que, como é sabido, não comportam simples descarte. Com o perdão do truísmo, se a recorrente está impedida de produzir sem promover o tratamento dos dejetos, a essencialidade dos respectivos custos é óbvia!

Convém salientar que o “tratamento de efluente” é compulsório, decorre de lei. O Decreto estadual baiano nº 11.235/13 \* e a Resolução nº 357/05 do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA) \*\*, preveem a obrigatoriedade de as indústrias tratarem os líquidos antes do descarte no meio ambiente, sob pena de multas, embargos (temporário ou definitivo) e até demolição do estabelecimento.

\* “Art. 22 - Os responsáveis pelos empreendimentos e atividades instalados ou que venham a se instalar no Estado da Bahia, independentemente de dolo ou culpa, **respondem pelos danos causados ao meio ambiente** pelo acondicionamento, estocagem, transporte e

*disposição final de produtos, subprodutos e resíduos, bem como pelo tratamento destes últimos, mesmo após sua transferência a terceiros.”*

*“Art. 61 - No caso de lançamento de efluentes industriais em estação central de tratamento, devem ser obedecidas as seguintes disposições:*

*I - fica proibida a introdução de poluentes, em concentração, volume ou temperatura, que prejudiquem o funcionamento normal da estação ou que passem pela mesma sem serem removidos, tais como:*

*a) poluentes que representam risco de fogo ou explosão;*

*b) poluentes corrosivos que possam causar danos estruturais;*

*c) poluentes sólidos ou viscosos em quantidades que possam obstruir o sistema de esgotamento;*

*d) produtos oleosos, óleos de corte não biodegradáveis ou óleos minerais;*

*e) substâncias que resultem na presença de poluentes tóxicos do ar (PTAs) no ambiente de trabalho da estação em concentrações que causem exposição aguda a estes agentes ou problemas de segurança.”*

*\*\* “Art. 24. Os efluentes de qualquer fonte poluidora somente poderão ser lançados, direta ou indiretamente, nos corpos de água, após o devido tratamento e desde que obedçam às condições, padrões e exigências dispostos nesta Resolução e em outras normas aplicáveis.”*

Do Laudo Técnico – Insumos e Matérias-Primas utilizadas na produção da Oxiteno Nordeste extraímos valiosas informações quanto ao uso dos insumos :

- ▶ **Unidades auxiliares:** são as unidades ligadas à produção de metil-etil-cetona e de sec-butanol e compreendem as unidades de reconcentração de ácido sulfúrico; de água gelada; de água de resfriamento; de água desmineralizada; de ar; de água industrial; de vapor e condensado; de estocagem de produtos acabados; de estocagem e distribuição de produtos químicos; de estocagem intermediária; de carregamento e entamboramento; de tratamento de efluentes líquidos e sistema de flare; de nitrogênio e de combate a incêndio.

## LAUDO TÉCNICO

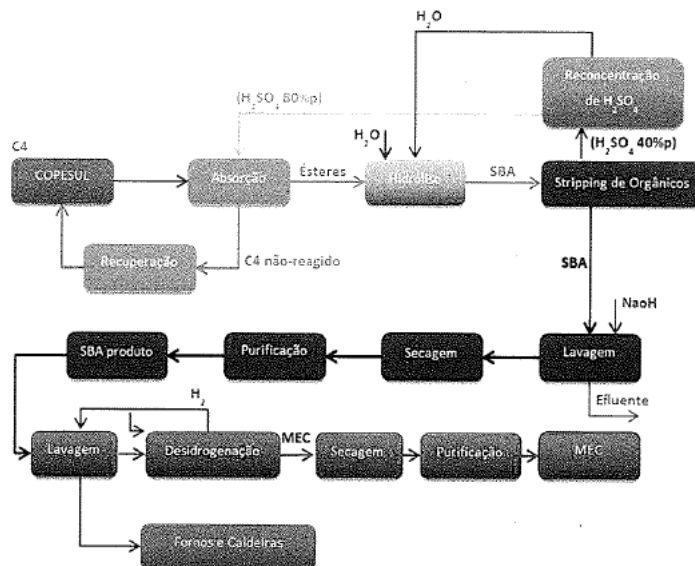


Figura 2 - Esquema de produção de metil-etil-cetona e sec-butanol no pólo de Triunfo

Na *Absorção*, ocorre a primeira das três principais reações do processo. N-butenos (buteno-1; buteno-2-cis; buteno-2-trans), provenientes de uma corrente de C<sub>4</sub> pesados, são absorvidos em H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub> (ácido sulfúrico) com a formação de sulfatos ácidos (sec-butila e di-sec-butila). Na *Hidrólise*, ocorre a segunda reação do processo. Os ésteres formados durante a absorção reagem com água gerando o sec-butanol (SBA), o principal produto. As etapas de *Lavagem cáustica*, *Debutanização*, *Secagem* e *Purificação* são executadas com vistas a alcançar a especificação técnica desejada. A produção é, então, armazenada e comercializada ou vai alimentar a Unidade de MEC.

Pois bem, registrou a autoridade fiscal, a partir de informações contidas em planilhas elaboradas pelo representante da pessoa jurídica, haver restado claro que os acima referidos produtos são utilizados no processo produtivo na regeneração de resinas (os dois produtos) e como catalisador de reação (o NaOH), mas também são usados no tratamento de efluentes líquidos, motivo pelo qual segregou a parcela com utilização no ciclo produtivo e aquela que é empregada no tratamento de efluentes líquidos, tratando-se esta última da parcela em relação à qual foram glosados os créditos.

Quanto à recorrente, registrou que “a despeito do tratamento de efluentes ocorrer após a

*fabricação do produto, é evidente que integra o processo produtivo da requerente, na medida em que se presta a remover os resíduos da produção química que, como é sabido, não comportam simples descarte. [...] se a requerente está impedida de produzir sem promover o tratamento dos dejetos, a essencialidade dos custos é óbvia” e, após transcrever ementa de julgado do CARF, registrou ser o tratamento de efluentes uma medida compulsória, decorrente de lei, a exemplo do previsto na Decreto Estadual Baiano nº 11.235, de 2013, e na Resolução nº 357, de 2005, do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA)”, a determinarem a obrigatoriedade do tratamento dos líquidos antes de seu descarte no meio ambiente, situação tida como reveladora da improcedência da glosa fiscal.*

De todo o exposto, é de se concluir que a recorrente utiliza os produtos para tratamento dos efluentes, medida necessária para obedecer determinação normativa e legal voltadas à proteção do meio ambiente, bem tão necessário de ser mantido e protegido, e que, sem a utilização de tais produtos, seria uma violação à legislação ambiental o despejo de efluentes sem o devido tratamento, tornando, desta forma, essencial o produto para seu processo produtivo.

Reverto as glosas.

### **- ÁGUA POTÁVEL**

Diz a autoridade fiscal :

Segundo informações extraídas das planilhas apresentadas pelo contribuinte e esclarecimentos prestados em visita técnica anteriormente realizada, a água potável é utilizada exclusivamente para consumo humano nas Unidades da Empresa, razão pela qual as aquisições efetuadas a esse título, computadas como crédito, serão glosadas. Não sendo por conseguinte utilizada em etapas do processo produtivo. Nestes termos, os créditos computados em decorrência de aquisições de “*água potável*” serão objeto de glosa, conforme planilha de glosa, vide anexo deste presente Termo de Verificação Fiscal.

Por seu turno, a recorrente traz a seguinte argumentação :


61. Os dispêndios com *Água Potável* tiveram os créditos sobre eles glosados sob o argumento de que a água seria utilizada “exclusivamente para consumo humano”.
62. Contudo, a água potável deve ser considerada insumo, pois:
  - (a) efetivamente ligada ao processo produtivo da Recorrente, na medida em que o ser humano é relevante para ele;
  - (b) a legislação trabalhista obriga o fornecimento de água aos empregados da Recorrente; e
  - (c) há produtos que exigem a utilização de água potável em sua composição, uma vez que se destinam a posterior inserção em produtos de consumo humano, do que decorre a utilização direta da água potável no processo produtivo.
63. Em primeiro lugar, a Autoridade Fiscal nega o trabalho humano como um fator de produção. Sendo o trabalho um serviço inegavelmente aplicado no processo produtivo, todo bem ou serviço que contribua para a manutenção da eficácia do “ativo” que o exerce – o trabalhador – contribui, é útil, ao processo produtivo. No caso concreto, a manutenção da hidratação dos empregados da Recorrente é de inegável utilidade para a continuidade da rotina de trabalho de seus colaboradores. A DRJ vale-se do mesmo entendimento, baseado no conceito restritivo de insumo, para negar os créditos (página 29 do acórdão recorrido).
64. Além disso, o fornecimento de água aos colaboradores é medida de caráter humana cuja necessidade foi reconhecida pela legislação trabalhista. Com efeito, a *Norma Regulamentadora 24 – Condições Sanitárias e de Conforto nos Locais de Trabalho* reconhece a obrigatoriedade de fornecimento de água potável aos empregados:

A recorrente trouxe aos autos do processo nº 13502.900149/2015-76 (em julgamento nesta sessão e de relatoria deste Conselheiro) o documento denominado Boletim Técnico de

Engenharia de Processo 017/2016, às e-fls. 625, de onde extraímos a informação de que a água potável é utilizada para consumo humano.

SA LAURO DE FREITAS DRF

Fl. 625

 OXITENO	BOLETIM TÉCNICO DE ENGENHARIA DE PROCESSO 017/2016	FOLHA 1
TÍTULO	Utilização de insumos na Produção.	DATA 14/07/2016

1. **OBJETIVO:**

Este relatório possui como objetivo comprovar que os Insumos citados abaixo são consumidos na produção dos Produtos Acabados da unidade de Camaçari.

2. **JUSTIFICATIVA:**

Informar através de evidencias que os Insumos são consumidos no processo produtivo da Oxiten Nordeste.

3. **RESULTADOS E DISCUSSÕES:**

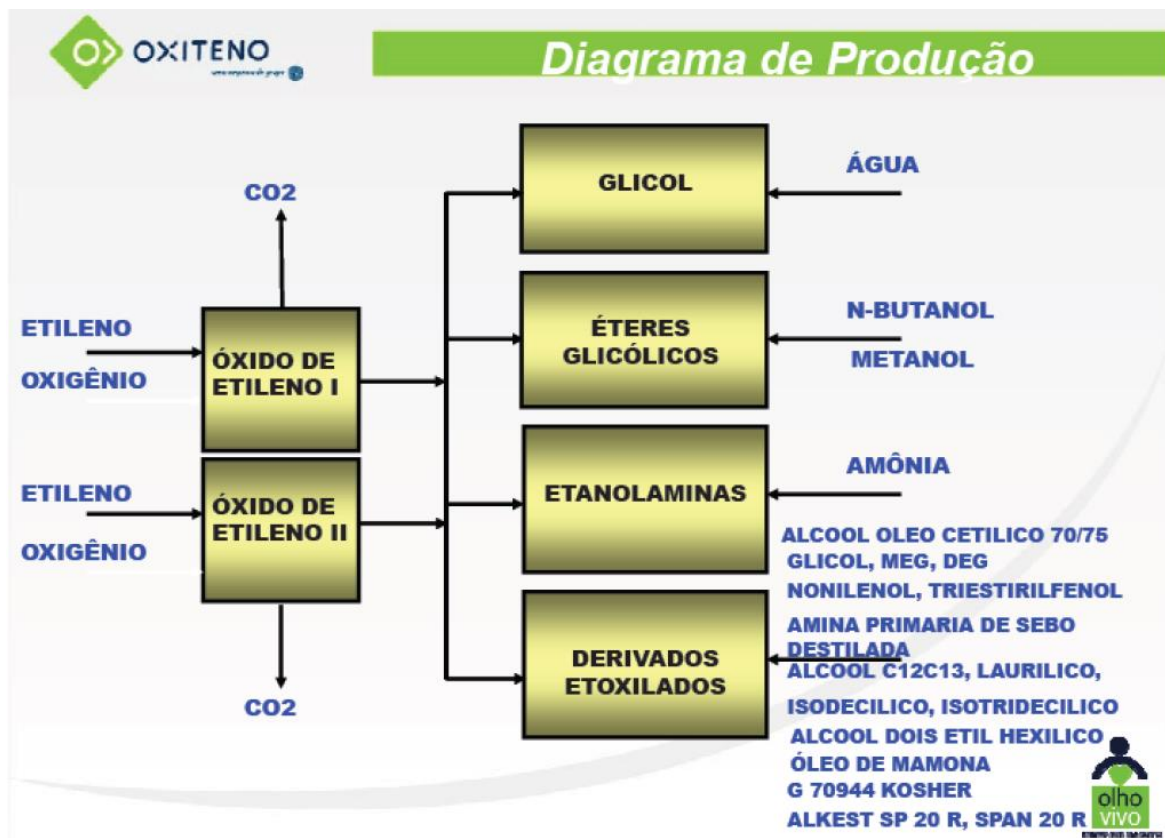
Informações referentes ao item solicitado conforme tabela abaixo passada por e-mail.

ITEM	DESC_ITEM	Função do Produto no Processo
IN04108450	ÁGUA POTÁVEL	Esse produto é utilizado para consumo Humano na unidade.

1. **ÁGUA POTÁVEL (IN04108450)** – Esse produto é utilizado para consumo Humano na unidade.

- É consumido na Ordem de Produção da Água de Resfriamento para atendimento ao balanço contábil.

Analisando-se o fluxograma citado pela recorrente, verificamos a utilização de água no processo produtivo, mas não há identificação de que água potável é a utilizada.



Diante destas informações, não há como se condicionar a água potável essencial ao processo produtivo, e, desta forma, mantenho a glosa.

### - ÁGUA DESMINERALIZADA E ÁGUA CLARIFICADA

#### -DA ÁGUA DESMINERALIZADA

Alega a recorrente :

“No processo produtivo da recorrente, a Água desmineralizada - água desprovida de seus sais minerais, própria para ser utilizada em processos químicos) é empregada das seguintes formas:

- (i) como matéria prima para produção do glicol (produto final);
- (ii) como produto intermediário para produção de óxido; e
- (iii) como matéria prima na geração de vapor para acionamento de compressor que alimenta a unidade de óxido e fornecimento de calor em algumas etapas dos processos produtivos.

Na primeira hipótese (*matéria prima para produção do glicol*), a água desmineralizada é necessária para a reação do óxido de etileno.

A água desmineralizada também é utilizada na *produção de óxido*. Nessa hipótese, presta-se para separar o óxido de outros gases, obtendo-se o óxido puro. É produto intermediário essencial para a produção dessa substância, exercendo *"ação diretamente ... sobre o produto em fabricação"*. Evidente, também aqui, a sua qualificação como insumo e, portanto, o reconhecimento ao direito de crédito da recorrente.

Por fim, a água desmineralizada é empregada na *geração de vapor para fornecer calor em algumas etapas da produção de todas as unidades* (aminas, óxido, éteres, glicóis e etoxilados). Nessa hipótese, o direito ao creditamento é igualmente assegurado por se tratar de matéria que tem

seu estado físico alterado (de líquido para gasoso) durante o processo produtivo, exercendo ação direta sobre o produto em fabricação.”

A DRJ, por sua vez, defende que :

‘Quanto á água desmineralizada, embora a manifestante alegue que é empregada no processo produtivo como matéria-prima para a produção do glicol, destaque-se que tal informação não consta da "Descrição do Processo Produtivo" (fls. 790/796) entregue pela contribuinte A fiscalização. Tal informação também não consta do diagrama de produtos e aplicações apresentados com a Manifestação de Inconformidade (fl. 1190), sendo que, uma vez que a manifestante afirma que a água desmineralizada também é utilizada na geração de vapor e no fornecimento de calor, nos autos não segregou os valores relativos a cada utilização do referido item. Repise-se que o ônus de demonstrar o direito ao crédito é daquele que o pleiteia.’

O Laudo Técnico, juntado aos autos do processo nº 13502.901264/2014-87, denominado “Definição de Insumos e Matérias-Primas na produção da Oxiteno Nordeste” descreve em detalhes o processo produtivo e sua descrição, do qual extraímos os seguintes excertos :

E finalmente a água desmineralizada ora se comporta como insumo na produção de óxido de etileno, etanolaminas e vapor, ora como matéria-prima na produção de etilenoglicóis e sec-butanol.

Concluindo-se, a água desmineralizada corresponde, basicamente, ao composto desprovido de seus sais e é própria para ser utilizada em processos químicos. No processo produtivo da empresa Oxiteno Nordeste, a água desmineralizada é empregada como insumo nas seguintes condições: sendo produto intermediário para produção e purificação de óxido de etileno separando-o de outros gases; na geração de vapor para acionar o compressor que alimenta a unidade de óxido de eteno; na absorção do calor gerado da produção das etanolaminas para que não ocorra uma explosão, dando a segurança necessária ao processo. Comporta-se como matéria-prima na produção do glicol (produto final) e produção de sec-butanol (produto final).

A água desmineralizada é empregada na geração de vapor para fornecer calor em várias etapas da produção de todas as unidades (aminas, óxido de etileno, éteres, glicóis e etoxilados no pólo Camaçari e sec-butanol álcool no pólo Triunfo.

#### **- DA ÁGUA CLARIFICADA**

Alega a recorrente que :

“Por sua vez, a água clarificada é utilizada no circuito de resfriamento nas unidades de produção, sendo indispensável nesses processos produtivos, enquadrando-se no conceito de produtos intermediários por exercer ação direta sobre o produto em fabricação.

A DRJ manteve a glosa aduzindo :

“No que tange aos itens cuja glosas foram especificamente questionadas pela manifestante, que representam a parcela mais relevante dos créditos, resta evidente que **a água clarificada**, o vapor 42 e o "nitrogênio gás" não entram em contato direto com o produto fabricado, pois a despeito de a manifestante argumentar que são produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo, são utilizados para resfriamento nas unidades de produção, nos trocadores de calor, geração de vapor, acionamento dos compressores e preenchimento do espaço ocupado pelo ar (contendo oxigênio), conforme alegado na própria Manifestação de Inconformidade. Embora necessários ao processo de industrialização, não exercem função análoga a das matérias primas e produtos intermediários e não são consumidos em *decorrência de um contato físico ou, melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida*”.

Do citado Laudo Técnico extraímos :

### 3.2.2 Água clarificada

O objetivo da clarificação da água consiste em promover a redução na sua turbidez, cor e carga orgânica, graças à eliminação de sólidos suspensos por meio de processos físico-químicos, tais como neutralização, coagulação, floculação e sedimentação. A água clarificada é utilizada como insumo em ambos os pólos industriais.

Ao entrar na empresa, a água clarificada segue para as torres de resfriamento. Quando a fábrica está em funcionamento, a água de resfriamento é bombeada para o sistema de linhas e “trocadores de calor” e retorna aquecida para as torres de resfriamento. Ao retornar para as torres, ocorrem perdas, causadas pela evaporação e pelas purgas líquidas - parte da água é drenada das torres de resfriamento e enviada para efluentes. Entende-se por purga as perdas no sistema, sejam provocadas ou por evaporação.

Entendemos ser a água desmineralizada e a água clarificada, pelo exposto, essenciais ao processo produtivo, e de extrema relevância para tal, pois sua ausência pode inviabilizar o processo produtivo.

Reverto as glosas.

**- PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, INCLUSIVE RELATIVOS A FRETE E ARMAZENAGEM  
( SERVIÇOS DE PALLETIZAÇÃO DE PALLETS, SERVIÇOS PORTUÁRIOS – HORAS PARADAS,  
SERVIÇOS EM ISOTANQUES (IBCs), SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE TANQUES E EM IBCs,  
OCTO e REOS)**

Consta do Termo de Verificação Fiscal a seguinte descrição das glosas :

49. A partir das Planilhas Mensais apresentadas pelo contribuinte, nas quais foram discriminados os itens que compuseram os créditos apurados pela fiscalizada e informados nos DICON Ativos Retificadores (período sob análise: Abril a Setembro de 2012), a título de “*Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda*”, considerando, ainda, os documentos fiscais [Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) ou Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e)] que puderam ser, de pronto, convalidados por meio de consulta ao Sistema da RFB – Receitanet.BX, esta Fiscalização, utilizando-se de metodologia de “amostragem”, elaborou Planilhas com a discriminação dos itens, cujas cópias dos respectivos documentos fiscais foram requeridas por meio do TIF n.º 001/2016, com o ânimo de restar comprovada a efetividade dos créditos computados.

50. Ao se confrontar as diferentes fontes de dados e informações disponíveis, observada, ainda, a legislação de regência, esta Fiscalização formou convencimento quanto aos itens passíveis e não passíveis de creditamento, segundo regime não-cumulativo de apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

51. Portanto, a partir deste ponto serão apresentados alguns esclarecimentos em relação aos itens considerados não passíveis de creditamento, no que tange à motivação que ensejou a sua glosa. Vejamos:

**51.1. Serviços de Palletização de Pallets:**

. Fornecedor: Mamona Mendes Serviços Ltda, CNPJ n.º 03.003.192/0001-88 - não corresponde a “*despesas de armazenagem*”, tampouco “*despesas com fretes na operação de venda*”. Ademais, por lógica, se a aquisição de “*pallets*” não foi admitida por esta Fiscalização como “*insumo aplicado à produção*”, tal “*serviço*” deve seguir o mesmo entendimento (tratamento).

**51.2. Serviços Portuários – “Horas Paradas de Veículo”**

. Fornecedor: Intermarítima Terminais Ltda, (atual Intermarítima Portos e Logística S/A, CNPJ n.º 96.825.575/0010-03 - não corresponde a “*despesas de armazenagem*” propriamente dita.

**51.3. Serviços em Isotâncques (IBCs):**

. Fornecedor: Deoclecio Graciano; CNPJ n.º 34.255.141/0001-77 - não corresponde a “*despesas de armazenagem*”, tampouco “*despesas com fretes na operação de venda*”. Conforme verificado em procedimentos fiscais anteriores, trata-se de “*Serviços de Limpeza (Descontaminação) e Inspeção de Containers*”.

**51.4. Serviços de Manutenção em tanques e em IBC's OCTO e REOS:**

. Fornecedor: Intertank Indústria, Comércio e Serviço Ltda; ; CNPJ n.º 03.716.531/0003-35 - serviços em tanques e IBC's, não correspondendo a “*despesas de armazenagem*”, tampouco “*despesas com fretes na operação de venda*”.

A recorrente alega, em seu recurso :

**IV.3 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Linha 07 das Fichas 06A e 16A do DICON)**

**IV.3.1 – Serviços de Palletização**

114. A Autoridade Fiscal glosou os créditos tomados sobre os serviços de palletização por entender que, como os pallets não conferem créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, a palletização deveria seguir o mesmo destino. Por essa razão, a Recorrente faz remissão aos argumentos contidos no item **IV.1.3** deste Recurso Voluntário, tendo em vista que os pallets podem gerar direito aos créditos com base em dois fundamentos:

(a) são insumos da Recorrente; ou (b) os dispêndios constituem despesas com armazenagem.

**IV.3.2 – Serviços Portuários – Horas Paradas de Veículo**

115. A contratação de *Horas Paradas de Veículo* não pode gerar direito a créditos, de acordo com a Autoridade Fiscal, por não se tratar de “despesa de armazenagem propriamente dita” (fl. 72). A DRJ manteve a glosa por entender que não haveria comprovação de que as despesas em questão teriam a natureza de frete (página 33 do acórdão recorrido).

116. Ocorre que os serviços portuários são fundamentais para a Recorrente, na medida em que ela realiza exportação de parte de seus produtos. As despesas em questão, na verdade, têm a natureza de “frete”, pois os veículos, em função do alto trânsito de caminhões que impera em regiões portuárias, são obrigados a aguardar a liberação da passagem, ficando estacionados, “parados”, o que enseja o surgimento dessas despesas.

117. Com efeito, conforme se depreende pela análise dos documentos anexos (*Doc\_Comprobatorios03*), que acompanharam a Nota Fiscal n.º 1621, emitida por Intermaritima Terminais Ltda., vê-se que há uma descrição da estadia dos veículos em unidades da Recorrente, estadia essa considerada como “horas paradas de veículo” e, conseqüentemente, cobradas. Tais valores têm a natureza de frete, na medida em que são cobrados no bojo do serviço de frete de mercadorias.

118. Por terem a natureza de “fretes nas operações de venda”, cujo ônus é suportado pelo vendedor, geram, assim, direito aos créditos das contribuições, nos termos do inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03, razão pela qual o acórdão recorrido deve ser reformando e, conseqüentemente, as glosas devem ser canceladas.

**IV.3.3 – Serviços em Isotâncques (IBCs)**

119. A Autoridade Fiscal glosou os créditos calculados sobre as despesas com serviços em isotâncques por entender que elas não tratariam de despesas com armazenagem ou frete. A DRJ, por sua vez, chancelou o entendimento da Autoridade Fiscal por valer-se do conceito restritivo de insumo (página 33 do acórdão).

120. Os isotâncques (IBCs) têm por finalidade a armazenagem, seja para acondicionamento de produtos que serão utilizados no curso do processo produtivo ou para armazenagem de produtos que serão entregues a seus clientes.

121. Como reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, os serviços em questão têm por função a “descontaminação” e “inspeção” de containers. Tais serviços, portanto, impedem o vazamento de produtos e evitam a ocorrência de reações químicas indesejadas e potencialmente perigosas, garantindo a segurança de todo o processo produtivo.

122. Além disso, a descontaminação garante a integridade e funcionalidade dos produtos da Recorrente, pois seus compostos não se contaminam com elementos que os tornariam impróprios para a finalidade para a qual foram produzidos, mantendo a qualidade do produto.

**IV.3.4 – Serviços de Manutenção em Tanques e em IBC's OCTO e REOS**

128. A Autoridade Fiscal glosou essas despesas com base nas mesmas alegações tratadas no item **IV.3.318**. O acórdão recorrido deve ser reformado e referidas glosas canceladas com base nos mesmos argumentos, reiterados pela Recorrente neste subitem.



A seguinte definição para isotanques é encontrada no texto técnico extraído da Internet, no seguinte endereço eletrônico (consulta realizada em 19/11/2022) :

<https://www.univali.br/graduacao/direito-itajai/publicacoes/revista-de-iniciacao-cientifica-ricc/edicoes/Lists/Artigos/Attachments/945/Arquivo%2017.pdf>:

WINTER, Douglas; SOUZA, Silvano Denega. Os contêineres tanque (isotanks) com foco no transporte de líquidos inflamáveis. Revista Eletrônica de Iniciação Científica. Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da UNIVALI. v. 4, n.4, p. 292-304, 4º Trimestre de 2013. Disponível em: [www.univali.br/ricc](http://www.univali.br/ricc) - ISSN 2236-5044.

## 292 OS CONTÊINERES TANQUE (ISOTANKS) COM FOCO NO TRANSPORTE DE LÍQUIDOS INFLAMÁVEIS

Douglas Winter

Silvano Denega Souza

**RESUMO** O presente estudo objetiva expor e analisar o tipo de estrutura mais utilizado para acondicionamento e transporte de produtos líquidos inflamáveis e gases no modal marítimo, que são os contêineres. Apresentar-se-ão os conceitos, tipos de contêineres e, em específico, serão abordados os contêineres tanque – tecnicamente conhecidos como Isotanks. Ainda como objeto do presente trabalho, serão esclarecidos os principais aspectos para a interpretação das normas que regem este tipo de estrutura de acondicionamento de transporte de líquidos inflamáveis e gases, uma vez tratar-se de material reconhecidamente restrito e de poucas fontes em língua portuguesa, sendo que esta é a maior contribuição deste estudo.

Palavras-chave: Contêineres. Isotanks. IMO.

## 2 CONTÊINER TANQUE OU ISOTANKS

Com a experiência do trabalho na área logística e operacional de comércio exterior de uma indústria química multinacional, o autor<sup>1</sup> durante 4 anos, aprendeu, recebeu, estudou e buscou dia-

dia a se aprimorar e buscar informações a respeito do ramo dos produtos químicos, concluindo que de uma maneira geral se tornaram, ao longo dos anos, muito importantes para o desenvolvimento e indispensáveis para os padrões de vida de grande parte da população mundial. O transporte deste tipo de produtos quando movimentados pela indústria habitualmente é feito em grandes quantidades e a granel para maximizar a capacidade energética de deslocamento dos produtos, por este motivo utilizam os contêineres tanque - ou também conhecidos como Isotanks, que vem a ser um equipamento cilíndrico feito em aço, revestido de alumínio ou fibra de vidro, com isolamento de lã de rocha ou vidro e apoiado em uma estrutura reforçada de aço carbono, construído de acordo com normas internacionais, próprio para o transporte de líquidos e também utilizados para o transporte de gases em menores proporções.

Destaca-se que a escolha da capacidade de carga deste tipo de contêiner é primordial antes de se solicitar uma reserva para estufagem, o embarcador deve ter muita atenção porque há de se respeitar os percentuais estabelecido pela IMO, que são de no mínimo (80%) e o máximo (95%) de enchimento, assim, caso estes percentuais estejam em discrepância o armador poderá não aceitar embarcar a carga e isto pode representar sérios problemas para o embarcador. Recentemente uma das grandes multinacionais deste ramo, desenvolveu tanques com o revestimento ondulado, conhecido como “quebra ondas” para minimizar a movimentação do líquido dentro do container. Devido ao relevo e a má conservação das rodovias brasileiras, tal inovação tecnológica permite minimizar os riscos de acidentes nas rodovias brasileiras.

Diante da informações trazida, claro está o caráter de essencialidade na manutenção dos isotanques, que são fundamentais na estocagem de produtos químicos objetivando seu transporte com os requisitos internacionais de segurança, higiene e estabilidade exigidos.

Com relação ao item SERVIÇOS PORTUÁRIOS – HORAS PARADAS VEÍCULOS, entendemos que tal despesa está intimamente associada á despesa de frete na operação de venda, uma vez que os custos incorridos com a parada do veículo, aguardando em filas para descarregamento de mercadoria no ambiente portuário, impactam diretamente o custo do transporte, refletido na despesa com frete.

Desta forma , reverto as glosas.

**- ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO INCIDENTES SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**  
**(Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado, com Base nos Encargos de Depreciação (Linha 09 das Fichas 06A e 16A do DACON))**

Vejamos como se manifestou a autoridade fiscal em seu TVF a respeito desta glosa :

55. Conforme consignado no parágrafo 06 do presente Termo de Verificação Fiscal (TVF), em resposta ao solicitado no “*Termo de Início do Procedimento Fiscal*” (TIPF), **o contribuinte postou, em 22/06/2016, junto aos Correios, correspondência (SEDEX) na qual constava petição, por meio da qual apresentou CD, contendo documentação instrutória.** Dentre os arquivos digitais disponibilizados, **foram apresentadas as Planilhas Mensais: “Depreciação\_04\_2012” a “Depreciação\_09\_2012”** [total de 6(seis) planilhas], **que supostamente teriam o condão de atender ao requerido no item 07 do TIPF.**

56. Se, num sentido, dúvidas não há de que naquela oportunidade um rol de itens solicitados (planilhas, balancetes, laudo técnico, etc.) foram objeto de atendimento. Por outro lado, é **indiscutível que o contribuinte não logrou êxito em cumprir o requerido quanto ao item ora em comento.**

57. A fim de conferir maior clareza, cabe transcrever os exatos termos do item 07 do “*Termo de Início do Procedimento Fiscal*” (TIPF). Vejamos:

*Relativamente aos créditos “Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)” [Aquisições no Mercado Interno – Base de Cálculo dos Créditos indicados na linha 09, das Fichas 06ª (PIS) e 16A (Cofins), do DACON], **apresentar planilha** (Excel, BrOffice Calc ou LibreOffice Calc) informando a composição dos valores indicados no DACON, agrupados e consolidados por mês de apuração dos períodos em análise (Abril a Setembro/2012), **na qual devem ser indicados:** nº da NF, fornecedor do bem, CNPJ do fornecedor, CFOP, classificação fiscal do bem (NCM), data da entrada e da incorporação do bem, descrição do bem, valor contábil da NF, e IPI incidente (se for o caso). **Demonstrar, ainda, por meio de documentação hábil e idônea, a sua efetiva imobilização, bem como sua utilização na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;***

**58. Dentre as informações requeridas e não atendidas pode-se citar:** “CFOP”, “classificação fiscal do bem”, “valor contábil”, bem como a demonstração de sua efetiva “utilização na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

59. Ademais, as Planilhas apresentadas, diga-se extremamente genéricas, contém coluna informativa de “*descrição sucinta do bem*”, em relação a qual **se percebe a indicação de uma infinidade de itens os quais seu cômputo a título de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para produção de bens destinados à venda”, para fins de gerar créditos na forma de depreciação, é algo que, no mínimo, causa estranheza.**

Cite-se, de forma exemplificada, alguns desses inúmeros casos;

- . **Diversos itens de “Despesas de Frete”;**
- . **Prestação de Serviços de Construção Civil; Instrumentação; Elétrica; Caldeiraria; Mecânica; Pavimentação; Pintura; Almoxarife; Auxiliares de Arquivo Técnico, etc.;**
- . **Serviços de Engenharia; Consultoria de Projetos; “Tecnologia” e “Assistência Técnica”; Reforma de Imóveis; etc.;**
- . **Serviços e Equipamentos de Informática (Hardware e Software);**
- . **Aluguel de IBC's, Locação de Guindaste; Caminhão MuncK; Trator; Rádios Portáteis; Toldos; Automóveis; etc.;**
- . **Aquisição de bens que não guardam relação com o processo de fabricação:** aquecedor de água; refrigerador biplex frost free consul, refrigerador eletrolux, fogão industrial; rádio transmissor portátil, móveis e utensílios; ventilador; armários (diversos); ar condicionado; cadeira (longarina); forros em PVC; divisórias; arquivo deslizante; balança alimentação; baldes plásticos; peneira plástica cata folha piscina; etc.;
- . **Diversos materiais de almoxarifado:** flanges, curvas, juntas, tampão, reduções, parafusos, válvulas, tubos, união, joelhos, niples, rotores, discos de corte, chaves de diversos tipos, barras, perfis, grampos “U”, cabo flexível, eletroduto flexível, rolamentos, luminárias, tintas, selos mecânicos, conectores, disjuntores, grades de piso, etc.;
- . **Despesas com materiais de construção civil:** cimento; areia; tijolo; telhas; cobertura de alumínio; chapa de madeirite; caixilho; cumeeira; pisos; portas; tubos em PVC para esgoto; etc.;
- . **Despesas gerais:** diárias; passagens domésticas; salário; salário educação; educação ambiental; despesas com empresas de viagens/turismo, transporte; etc.;
- . **Honorários Profissionais;**
- . **Tarifas; Taxas; Impostos; Juros Capitalizados; etc.**

63. Resta claro, portanto, que **a documentação apresentada pelo contribuinte não permite aferir, sequer com o mínimo de confiabilidade, a pertinência dos créditos computados “Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)”, razão pela qual serão integralmente glosados**

A recorrente traz vários argumento em defesa de seu direito :

129. A Autoridade Fiscal glosou os créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins calculados pela Recorrente por entender que não haveria provas materiais do crédito<sup>19</sup>. No entanto, os créditos em questão foram tomados com base no artigo 3º, VI e VII, c/c § 1º, III das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

130. Todos os itens sobre os quais foram calculados os encargos de depreciação e, conseqüentemente, os créditos das contribuições, são utilizados no processo produtivo da Recorrente ou em sua atividade. Com efeito, a leitura dos itens rejeitados pela Autoridade Fiscal denota a existência de bens que inegavelmente compõem máquinas, equipamentos ou integram edificações.

132. Com efeito, não somente as máquinas e equipamentos em si mesmo considerados integram o ativo imobilizado. Todos os bens a ele incorporados geram direito a crédito; em primeiro lugar porque o próprio dispositivo que fundamenta a tomada do crédito autoriza o creditamento sobre “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”. Além disso, os itens 16 e seguintes do CPC 27 (*Ativo Imobilizado*) permitem a agregação do preço de outros bens e serviços à composição do custo do ativo imobilizado, o qual passa a ser depreciado.

134. Para comprovação de que os bens sobre os quais a Recorrente calculou seus créditos estão vinculados a seu processo produtivo, ela anexa o *Relatório de Descrição das Modernizações e Investimentos* (fls. 2.050-2.099), elaborado para obtenção de benefícios no âmbito da SUDENE. Tal relatório demonstra os investimentos realizados pela Recorrente para renovação e modernização da planta em Camaçari, cuja evolução, entre 2006 e 2016.

135. Quando da elaboração de referido documento, a Recorrente listou as unidades de produção de sua planta que seriam modernizadas, bem como os itens utilizados para tanto. Tal levantamento foi cotejado com as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal, que resultou na elaboração das planilhas 345.*Depreciação\_04.2012* a 345.*Depreciação\_09.2012*, bem como da planilha *Anexo I* (fl. 2.105). Tais planilhas vinculam os itens glosados aos itens do ativo imobilizado da Recorrente modernizados por meio do código CFI.

136. O *Anexo I* indica quais bens foram utilizados em cada unidade de produção da Recorrente e para qual fim, por código CFI. As planilhas 345.*Depreciação\_04.2012* a 345.*Depreciação\_09.2012*, por sua vez, demonstram, também pelo código CFI, os itens glosados, em qual unidade e para qual finalidade eles foram adquiridos.

137. Por exemplo, o código CFI 2754 indica os bens e serviços empregados na *Unidade 1 – Óxido de Eteno* para a modernização do sistema de carbonato, conforme se vê pelo *Anexo I*....

138. Filtrando-se a coluna “AF” das planilhas 345.*Depreciação\_04.2012* a 345.*Depreciação\_09.2012* para demonstrar somente a variável CFI 2754, chega-se ao rol de bens e serviços empregados para a modernização do sistema de carbonato da *Unidade 1 – Óxido de Eteno* .....

139. A *Unidade 1 – Óxido de Eteno*, por sua vez, tem sua utilização no processo produtivo da Recorrente demonstrada com base nos documentos apresentados anteriormente, que pode ser vista por meio do diagrama abaixo....

140. Portanto, tem-se a demonstração de que os créditos calculados sobre os encargos de depreciação dos itens do ativo imobilizado referem-se a bens e serviços incorporados ao ativo imobilizado, o qual, por sua vez, é utilizado no processo produtivo da Recorrente.

142. Na verdade, a DRJ afirma que somente o critério de cálculo dos bens depreciados seria ilegítimo, alegando que a Recorrente não teria depreciado os bens, mas calculado o crédito sobre a integralidade de seu valor.

143. Ora, em nenhum momento a Autoridade Fiscal, no momento de lavratura dos Autos de Infração, questionou o método de cálculo, tendo se limitado a negar a possibilidade de tomada de

créditos com base no argumento de que a Recorrente não teria demonstrado que os bens e serviços reconhecidos em seu ativo imobilizado tinham vinculação com o processo produtivo da Recorrente.

144. Ao fundamentar a improcedência da Impugnação na alegação de que o critério de cálculo teria sido equivocado, a DRJ incorre em alteração de critério jurídico, o que lhe é vedado por força do artigo 146 do CTN.

145. Além disso, a DRJ também se equivoca, pois a Recorrente efetivamente depreciou os bens incorporados a seu ativo imobilizado. Cite-se, como exemplo, a planilha de depreciação relativa a setembro de 2012 (*7.6\_Depreciacao\_09\_2012*). Ela demonstra, claramente, o valor histórico do bem (coluna U) e seu valor depreciado (coluna AB), bem como a base de cálculo utilizada para cálculo dos créditos de PIS e Cofins (Coluna AD), idêntica ao valor depreciado o que afasta de vez qualquer possibilidade de se alegar equívoco no método de cálculo dos encargos de depreciação. Veja-se:

CIA	Log	Conta	Conta Reduz	Descrição Conta	Emissao NF (Dt.C)	VHs	Import	Codigo E	Deprec Tot	Cota Norm	Base de Calculo	PIS	COFINS
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	2,49	76104337	321288-0	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	1,66	76104337	321297-0	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	1,77	76104337	321299-0	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	2,3	76104337	321336-0	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	1,82	76104337	321343-0	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	3,3	76104337	321350-0	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	3,1	76104337	321351-0	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	24/07/1996 00.00	0	9564048	960095-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	24/07/1996 00.00	0	9564048	960096-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	5,01	76104337	321283-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	4,45	76104337	321284-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	4,27	76104337	321300-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	5,64	76104337	321304-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	4,5	76104337	321342-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	5,44	76104337	321344-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	5,15	76104337	321345-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	4,62	76104337	321360-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	5,72	76104337	321365-0	0,02	0,02	0,02	0,00	0,00
345	450008	132301003	132301	Imovels	01/07/1997 00.00	0	33135374	123840-0	0,03	0,03	0,03	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	8,06	76104337	321271-0	0,03	0,03	0,03	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	8,51	76104337	321294-0	0,03	0,03	0,03	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	7,06	76104337	321298-0	0,03	0,03	0,03	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	10,08	76104337	321266-0	0,04	0,04	0,04	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	10,38	76104337	321289-0	0,04	0,04	0,04	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2009 00.00	3,34	76104337	321302-0	0,04	0,04	0,04	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	11,61	76104337	321331-0	0,04	0,04	0,04	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	11,19	76104337	321334-0	0,04	0,04	0,04	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	11,19	76104337	321338-0	0,04	0,04	0,04	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	11	76104337	321347-0	0,04	0,04	0,04	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	11,19	76104337	321356-0	0,04	0,04	0,04	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	3,63	76104337	321357-0	0,04	0,04	0,04	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	14,24	76104337	321272-0	0,05	0,05	0,05	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	13,35	76104337	321303-0	0,05	0,05	0,05	0,00	0,00
345	450001	132301001	132301	Maquinas e Equipamentos	12/09/2008 00.00	11,86	76104337	321305-0	0,05	0,05	0,05	0,00	0,00

146. Todas as planilhas que embasam os créditos calculados sobre os encargos de depreciação dos ativos imobilizados seguem o mesmo padrão, não sendo possível interpretar que a Recorrente tomou créditos sobre a totalidade dos dispêndios. Assim, vê-se que a DRJ ignorou o mecanismo de cálculo dos créditos e, inclusive, valeu-se apenas de exemplos fictícios para negar o creditamento.

Analizamos.

A legislação fiscal admite o desconto de créditos (artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003) sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (conforme seu Inciso VI).

Admite ainda o creditamento de encargos de depreciação sobre edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária. (conforme seu Inciso VII).

Por fim, admite a dedução dos encargos de amortização de bens incorporados ao ativo intangível, quando adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (conforme seu Inciso XI).

A inovação legislativa trazida pela Lei nº 10.865, de 2004, a partir de agosto de 2004, determina que tais bens somente ensejam direito ao crédito se adquiridos a partir de 01/05/2004.

Como informa autoridade fiscal, diante das planilhas apresentadas pela ora recorrente, onde algumas informações solicitadas por intimação fiscal não foram atendidas, tornando os dados insuficientes para análise conclusiva, outras informações foram apresentadas de forma genérica, o que dificultou a análise e interpretação pela autoridade fiscal.

Por derradeiro, outras informações foram apresentadas de forma desconexa, causando estranheza à autoridade fiscal, o que foi corroborado pelo Ilustre Julgador da DRJ quando afirma:

Voltando-se a nossa atenção para o caso concreto colocado em julgamento, salta aos olhos que a legislação fiscal não autoriza o desconto de crédito diretamente sobre os dispêndios arcados com as aquisições de cimento, areia, tijolo, telhas, cobertura de alumínio, chapa de madeirite, caixilho, cumeeira, pisos, portas e tubos em PVC para esgoto, para que fiquemos nos itens pela defesa relacionados.

Na tentativa de aclarar sua estranheza, o Julgador da DRJ traz exemplo didático para justificar que percebeu nas planilhas algo sem fundamento legal, qual seja a apropriação de crédito pelo valor do bem adicionado ao valor de benfeitoria a ele agregado, quando o correto seria a apropriação de crédito apenas sobre o valor da benfeitoria.

A recorrente alega que este fato se caracterizaria por alteração do critério jurídico no Acórdão da DRJ.

Não entendemos assim, pois o Acórdão DRJ acompanhou a decisão da autoridade fiscal, indeferindo o direito ao crédito, apenas trouxe um exemplo didático ao caso em exame.

Entretanto, ao final, verifica-se que a autoridade fiscal tem razão, pois as informações por ela solicitadas à ora recorrente não foram atendidas, o que tornou a informação insuficiente para análise, o que motivou a glosa dos valores.

Portanto, mantenho a glosa.

**- CRÉDITOS APURADOS SOB A SISTEMÁTICA DO PROGRAMA REINTEGRA  
( OU A QUESTÃO DA TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DO REINTEGRA )**

Em síntese, alega a recorrente :

149. A Autoridade Fiscal considerou que os valores recebidos pela Recorrente no âmbito do REINTEGRA deveriam ter sido tributados pela Contribuição ao PIS e pela Cofins por terem a natureza de receita.

150. A Impugnação foi julgada improcedente sob o argumento de que somente após a publicação da Lei nº 12.844/2013 os créditos do REINTEGRA passaram a ser excluídos da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins

152. Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, apenas com a publicação da Lei nº 12.844/2013, em momento posterior aos fatos jurídicos tributários em discussão, tais valores não deveriam ser considerados receita para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins, tendo em vista a introdução do § 12 ao artigo 2º da Lei nº 12.546/2011:

“§ 12. Não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra.”

153. Apesar de efetivamente não existir tal regra à época em que discutidos os fatos jurídicos tributários objeto deste processo, não há que se falar em incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre os valores recebidos no âmbito do REINTEGRA. Isso porque: (i) o artigo 2º, § 12, da Lei nº 12.546/2011 tem caráter interpretativo e pode ser aplicado a fatos jurídicos tributários pretéritos por força do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional; e (ii) os valores recebidos no âmbito do REINTEGRA não têm a natureza de receita, mas de recuperação de custos, não estando sujeitos à incidência das contribuições em discussão.

157. Com efeito, o simples ingresso de recursos (ou de algo que tenha o efeito de ingresso de recursos) não atrai a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, pois nem todo ingresso tem natureza de receita tributável para essas Contribuições.

164. O REINTEGRA funciona por meio da outorga de um crédito calculado sobre as receitas de exportação. Assim, o contribuinte que se aproveita do crédito outorgado recupera os custos presumidamente incorridos para a exportação do resultado de sua atividade. Ou seja, no presente caso, os créditos são destinados à recuperação de custos.

167. Seguindo essa linha de raciocínio, os tribunais vêm reconhecendo a impossibilidade de tributação dos créditos do REINTEGRA pela Contribuição ao PIS e pela Cofins.

175. Logo, conclui-se pela impossibilidade de qualificar os créditos do REINTEGRA como receita: eles não são resultado de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes no exercício de suas atividades empresariais, mas mera outorga unilateral de créditos que enseja a recuperação de custos.

A DRJ manteve o entendimento da autoridade fiscal considerando os créditos do REINTEGRA como receita da recorrente.

Analisamos.

No tocante à questão acerca da incidência das contribuições sociais apuradas no regime da não cumulatividade sobre os valores apurados no âmbito do Regime de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras (Reintegra), entendo como correta a posição adotada pela decisão recorrida.

Com efeito, os valores recebidos a título de Reintegra representam receitas da pessoa jurídica beneficiária, uma vez que tais valores compreendem regime de espécie de subvenção corrente.

Subvenção é um repasse do Poder Público em forma de auxílio ou ajuda pecuniária para instituições destinada a proteger ou ajudar no desenvolvimento de atividades e produtos para a satisfação de interesses públicos.

Com efeito, a subvenção, que pode ser concedida pela União, pelos Estados e pelos Municípios, busca duas finalidades: auxiliar nos custos e despesas operacionais e fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões nos quais haja o interesse público especial.

Mostramos então o conceito doutrinário:

**Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto. Ao Estado, em regra, cabe o dever de subvencionar instituições que realizem serviços, ou obras de interesse público, o qual, para isso, dispõe em leis especiais as normas que devem ser atendidas para a concessão, ou obtenção, de semelhantes auxílios, geralmente anuais.** (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 779).

Os doutrinadores GERALDO ATALIBA e BANDEIRA DE MELLO consideram subvenção o valor pago a empresa privada desde que a mesma atue em atividade de interesse público e desde que haja previsão em lei específica nesse sentido (Apud. COÊLHO, COELHO, LOBATO).

As subvenções são reguladas pela lei 4.320/64, lei que institui as normas gerais de direito financeiro, é uma subcategoria das despesas correntes. A lei, no §3º do art. 12 da lei 4.320/64, considera subvenções como "as destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas".

Traz a lei que as subvenções podem ser de duas espécies: a) subvenções sociais - que se destinam a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa e b) subvenções econômicas - que se destinam a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

A subvenção econômica está regulada no art. 18 da lei 4.320/64, segundo esse dispositivo as subvenções econômicas se destinam:

a) A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do DF.

Igualmente são consideradas subvenções econômicas pelo artigo quando possuem a finalidade de:

I. A cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

II. Ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

A subvenção é gênero, que tem como espécies: o subsídio, o incentivo fiscal e, por fim, a doação. De certo, também não há como confundir subvenção e remuneração, esta diz respeito ao pagamento pela prestação de um serviço. Por outro lado, a subvenção é o auxílio econômico público que possui a finalidade de custear, em parte, atividade de interesse público exercida por empresa privada.

Essa subvenção também pode ser classificada como subvenção de custeio e subvenção de investimentos.

As subvenções de custeio ou também chamadas de correntes, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que as utilize para pagar os custos da empresa, servem para o custeio e para financiar as operações. Por fazer parte das operações da empresa por lei é determinado que o auxílio seja tributado.

Tal é o entendimento consignado no Acórdão n.º. 3402-004.954, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, cujos fundamentos, adotados aqui como razões de decidir, seguem transcritos a seguir, extraídos do voto vencedor, cujo redator foi o Conselheiro Pedro Sousa Bispo:

A Recorrente discordou do entendimento quanto a classificação dos valores ressarcidos do Reintegra como subvenção, argumentando que se tratam de incentivo fiscal instituído para diminuir custos tributários e desonerar o exportador produtor de bens manufaturados, a fim de estimular as exportações, não se constituindo em receita.

A melhor forma de se buscar a real natureza jurídica de um benefício fiscal está na sua origem, ou seja, na lei instituidora e seus dispositivos regulamentares.

O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra) foi instituído pela Medida Provisória n.º 540, de 2 de agosto de 2011, posteriormente convertida na Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e foi regido por essa lei até dezembro de 2013:

Art. 1o É instituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

Art. 2o No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica produtora que efetue exportação de bens manufaturados no País poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário federal existente na sua cadeia de produção.

(...)

§ 12. Não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra. **(Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)**”

Art. 3º O Reintegra aplicar-se-á às exportações realizadas: **(Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)**

I - de 4 de junho de 2013 até 31 de dezembro de 2013 **(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)**, e  
II ( VETADO).**(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)**”

Observa-se que o § 12 do art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011, foi inserido pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 19 de julho de 2013, e somente a partir dessa data excluiu das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra.

Posteriormente o Reintegra foi reinstituído pela Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, conforme o texto reproduzido a seguir:

Valores Tributários para as Empresas Exportadoras REINTEGRA, que tem por objetivo devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados.

Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior.

(...)

§ 6º O valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL.

A instituição do benefício visou a reintegração de valores às pessoas jurídicas exportadoras referentes a custos tributários federais residuais existentes em suas cadeias de produção de bens manufaturados.

Conforme os §§ 1º e 2º do art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011, o valor a ser reintegrado corresponde a um percentual, fixado pelo Poder Executivo (entre zero e três por cento), aplicado sobre a receita de exportação de bens produzidos pela pessoa jurídica.

O § 4º do art. 2º, por sua vez, estabelece duas possibilidades de utilização do valor apurado: ressarcimento em espécie ou compensação com débitos próprios relativos a tributados administrados pela RFB.

Constata-se pelos dispositivos mencionados que o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. Tais recursos concedidos pela entidade governamental, realizados por meio da fruição do benefício fiscal, visam principalmente auxiliar a empresa no financiamento de suas despesas de custeio do dia a dia.

Uma vez que o valor apurado no Reintegra pode ser utilizado livremente pela Empresa, não estando seus recursos vinculados a aplicações específicas, resta claro tratar-se de hipótese de subvenção corrente para custeio ou operação.

Nesse mesmo sentido, transcrevo trecho da Solução de Consulta Cosit nº 240, de 2014, publicada no DOU de 30 de setembro de 2014, no qual os valores apurados no Reintegra são caracterizados como receitas decorrentes de subvenção para custeio ou operação pela Receita Federal:

A caracterização das subvenções como receita é incontroversa, o que se constata pela simples leitura das manifestações explícitas do Comitê de Pronunciamento Técnico, em

especial no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) – Subvenções e Assistências Governamentais, in fine:

(...)

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

(...)

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

Vê-se, pela leitura dos autos que a recorrente é sujeita ao regime não cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujos Artigos 1º é a abaixo transcrita:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

A base de cálculo das contribuições em comento no regime de apuração não cumulativa é ampla, alcançando todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, salvo aquelas expressamente excepcionadas pela legislação.

Inexistia à época dos fatos geradores lançados qualquer dispositivo legal prevendo a exclusão dos valores recebidos do Reintegra da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS não cumulativos, o que leva a conclusão de que o lançamento fiscal está de acordo com a legislação vigente no período fiscalizado de **31/03/2009 a 31/12/2012.**\*\*\*

Somente a partir de 19 de julho de 2013 sobreveio dispositivo legal, constante da Lei nº12.844/2013, que excluiu os valores ressarcidos do Reintegra da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

Por fim, discordando do que afirma a Recorrente, a referida lei não guarda qualquer característica de lei interpretativa, não possuindo, portanto, qualquer efeito retroativo.

**\*\*\* - no caso dos presentes o período em análise é de 01/04/2012 a 30/09/2012, portanto o texto se aplica ao caso analisado nestes autos.**

Cito, também, no mesmo sentido, o Acórdão 3401-009.071 (Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto).

Nego provimento ao recurso neste quesito.

### **- DA ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

A recorrente questiona a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, alegando que nos termos do que estabelece o Art. 61 da Lei n.º 9.430/96, resta evidente que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

Reitera a recorrente que impende ressaltar que a multa, por sua natureza, não se presta para repor o capital alheio, mas sim para punir o não cumprimento da obrigação. O termo "punir" deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, é dizer, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento a destempo mais oneroso.

Por derradeiro assevera que os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, diferentemente da multa, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital. Assim, não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Analiso.

Sem maiores discussões, o CARF decidiu o tema ao enunciar a Súmula CARF nº 108, que estabelece :

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Tendo sido atribuído efeito vinculante a tal Súmula, pela Portaria ME nº 129, de 01/04/2009 (DOU 02/04/2019) , e, por força do estabelecido no Artigo 62A do RICARF, cabe somente aplicação da Súmula por este julgador.

Nego provimento ao recurso neste quesito.

## Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares e, no mérito dou provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas :

- ENCARGOS PELO USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA
- ENERGIA ELÉTRICA 13,8 Kv DEMANDA
- VAPOR 42 Kg/cm2 DEMANDA
- PALLET DE MADEIRA (WOOD PALLET)
- CANTONEIRA DE MADEIRA
- CAPA PALLET
- CHAPA DE PAPELÃO PARA PALLET
- LACRE DE SEGURANÇA PARA CARRETAS
- HIPOCLORITO DE SÓDIO
- PRODUTOS DA “KURITA”
- ÁCIDO SULFÚRICO (H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub>) E HIDRÓXIDO DE SÓDIO (NaOH) – uso para tratamento de efluentes
- ÁGUA DESMINERALIZADA
- ÁGUA CLARIFICADA
- DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA (SERVIÇOS DE PALLETIZAÇÃO DE PALLETS / SERVIÇOS PORTUÁRIOS – HORAS PARADAS DOS VEÍCULOS / SERVIÇOS EM ISOTANQUES (IBCs) – SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM TANQUES E EM IBCs, OCTO, REOS)

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini