



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.721128/2012-43
ACÓRDÃO	3302-015.509 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BRASKEM S.A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento extemporâneo de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores que comprovem os créditos e os saldos credores dos períodos correspondentes, nos termos da Súmula CARF nº 231.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONSI. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Nos termos da Súmula CARF nº 224, somente a energia elétrica efetivamente consumida pode ser considerada para fins de creditamento, não se enquadrando nesse conceito outras despesas ou encargos correlatos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em julgar o processo da seguinte forma: (i) por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso de Ofício para manter a glosa sobre a parcela do crédito vinculado à importação que, após o acórdão da DRJ, foi utilizado em

duplicidade, conforme identificado na diligência fiscal, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Marina Righi Rodrigues Lara (relatora); e (ii) dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (ii.1) por voto de qualidade, para manter a glosa de créditos vinculados à aquisição de pallets e a encargos de depreciação sobre ativo imobilizado utilizado nos centros de custo PED1 e DIS1 (pesquisa e desenvolvimento), ADM1 (administrativo) e COM1 (comercial), vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Marina Righi Rodrigues Lara (relatora); (ii.2) por maioria de votos, para reverter a glosa dos créditos vinculados às despesas com ar de serviço e ar de instrumento, vencido o conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini; e, (ii.3) por unanimidade de votos, para reverter as glosas com (ii.3.1) kuriroyal s850, kuriroyal f513, kuriroyal s256, hipoclorito de sódio, kurizet, cloro líquido, cal hidratada, nalco inibidor de corrosão, carbonato de sódio, cloro líquido, e cloreto de sódio; (ii.3.2) solvente hotmelt, solvente dmf, solvente isoparafínico e solvente aromático; (ii.3.3) ar de instrumento e ar sintético; (ii.3.4) inibidores de corrosão; (ii.3.5) vaselina; (ii.3.6) gás freon; (ii.3.7) carbonato de sódio 98% e calcita hidratada (CaCO₃); (ii.3.8) esfera de cerâmicas; (ii.3.9) gás nitrogênio e nitrogênio líquido; (ii.3.10) areia; (ii.3.11) (CFOP1556 e 2556) - arruela, anel elástico, parafuso, porca sext, pino elástico, contrapino, purgador, máscara de fuga, macacão de proteção DuPont, cartucho químico, óculos de segurança, água destilada, material caldeiraria, junta especial, oxigênio industrial, respirador semifacial, barra roscada, máscara descartável, abraçadeira rosca, kit mangueira, válvula agulha, argônio comercial, botoeira, cotovelo, flange, tubo flex, adesivo epóxi, fita teflon, fusível, luva vaqueta, juntasetc; (ii.3.12) serviços aplicados a peças manutenção, tais como: obturador, guia de obturador, eixo des, eixo pn, junta alumínio, cabo flexível e prato de engaxetamento; (ii.3.13) frete de itens geradores de crédito tais como: cal hidratada, sílica, óleo compressor, eliminador de névoa, solvente isoparafínico, óleo sonneborn, talco micronizado, freon, vaselina, fluido térmico, areia, borracha sebs e esfera cerâmica; (ii.3.14) manutenção industrial; serviço de montagem de células, serviços pintura industrial; inspeção de equipamentos/tubulação; isolamento térmico, refratário e antiácido; assessoria e consultoria técnica; serviços de caldeiraria, serviço de mecânica e de elétrica; serviços de acesso para manutenção e montagem; gerenciamento de empreendimentos e paradas; serviços de instrumentação; serviços de máquinas de carga e serviços de automação; (ii.3.15) frete de vendas para empresas ligadas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marco Unaian Neves de Miranda (Substituto), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de auto de infração lavrado contra a contribuinte para a cobrança das contribuições ao PIS e à Cofins, relativas a julho de 2011 a dezembro de 2011. Consta dos Termos de verificação fiscal, as seguintes infrações:

- (i) enquadramento indevido como insumos de diversos produtos e serviços;
- (ii) não apresentação de notas fiscais comprobatórias referente a uma parcela dos bens utilizados como insumos;
- (iii) aproveitamento indevido de créditos sobre aquisições de energia térmica;
- (iv) aproveitamento indevido de créditos sobre aquisição de energia elétrica consumida e com combustíveis;
- (v) aproveitamento indevido de créditos sobre despesas com uso e transmissão da rede de energia elétrica;
- (vi) aproveitamento indevido de créditos sobre despesas com fretes;
- (vii) aproveitamento indevido de créditos extemporâneos.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação apresentando, em síntese, os seguintes fundamentos:

- (i) nulidade da autuação fiscal em face da desconsideração dos créditos de cofins relativos aos encargos de depreciação de ativo imobilizado;
- (ii) nulidade da vergastada autuação fiscal no que tange à glosa do vapor utilizado como insumo;
- (iii) nulidade da autuação fiscal em face da ausência de justificativa, no termo de verificação fiscal, para glosa dos saldos de créditos de jun/2011;
- (iv) nulidade da autuação fiscal em vista da infundada desconsideração de crédito da petroquímica paulínia s/a;
- (v) glosa indevida decorrente das supostas divergências entre os valores lançados nos dacons e os valores constantes na respectiva documentação fiscal/contábil comprobatória;
- (vi) incorreta interpretação ao conceito de insumos no processo produtivo

- (vii) glosa indevida dos itens listados a seguir, por se enquadrarem no conceito de insumo: a. água bruta, resinas catiônica, iônica e permutadora de íons, cloro líquido, antiespumantes, gás nitrogênio e nitrogênio líquido, gás freon, inibidores de corrosão, sequestrantes de oxigênio e biocidas, soda cáustica e cal hidratada e cal virgem, óleo compressor, hipoclorito de sódio. kuriroyal e kurizet, lauril sulfato de sódio e sulfito sódio, tambor, vaselina, vaselina byk, carbonato de sódio, areia, partes e peças de reposição, material de embalagem, esferas de cerâmica, graxa, outros produtos;
- (viii) glosa indevida os serviços listados a seguir, por se enquadrarem no conceito de insumos:
 - a. serviço de transporte dos insumos, serviços relativos aos materiais de embalagem, serviços de manutenção e conservação industrial, pintura industrial, inspeção de equipamentos e manutenção civil, assessoria e consultoria técnica para manutenção, isolamento térmico refratário antiácido, limpeza industrial, manutenção de equipamentos de laboratório, serviços de caldeiraria, de mecânica e de elétrica, serviços de acesso para manutenção e montagem, serviços de máquinas e cargas, serviços de tubulação, gerenciamento de empreendimentos e paradas; dos insumos como gastos gerais necessários às atividades da pessoa jurídica;
- (ix) glosas indevidas sobre as aquisições de energia;
- (x) glosa indevida sobre as despesas com uso e transmissão da rede de energia elétrica;
- (xi) glosa indevida sobre despesas de depreciação de ativo imobilizado;
- (xii) glosa indevida sobre as despesas com fretes;
- (xiii) créditos originários da empresa incorporada – petroquímica Paulínia;
- (xiv) créditos originários de períodos anteriores – 1º semestre de 2011;
- (xv) créditos indevidamente glosados em face dos erros cometidos pela fiscalização.

Posteriormente, após o prazo para apresentação de Impugnação, a contribuinte apresentou razões complementares sustentando a ocorrência de erros incorridos pela fiscalização, quando da apuração do débito.

Às fls. 1.415.287/1.415.290, a contribuinte apresenta documentos de desistência parcial em relação a valores do item "das notas fiscais comprobatórias" tendo em vista sua opção de adesão ao parcelamento de que trata a lei nº 11.941/2009.

A 2ª Turma da DRJ/JFA, contudo, julgou procedente apenas em parte a referida Impugnação, para reconhecer o crédito referente às contribuições não-cumulativas, nos seguintes termos:

O referido Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Para apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins, a pessoa jurídica deve recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, observando as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM USO DE REDE DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Nos termos da Solução de Consulta nº 274 – SRRF08/Disit, de 19/11/2012, as despesas com uso de rede de transmissão de energia elétrica não fazem jus ao crédito das contribuições.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITOS DECORRENTES DAS DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO

O valor comprovado de crédito relativo a depreciação de bens do ativo imobilizado deve ser reconhecido à empresa, independentemente de estar declarado no Dacon.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

Em razão da exoneração do crédito em valor superior ao limite de alçada, foi interposto Recurso de Ofício, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/72, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, e Portaria MF nº 3/2008.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário reiterando, em síntese, as razões apresentadas em sede de Impugnação.

Os autos foram inicialmente distribuídos ao Conselheiro Relator Raphael Madeira Abad, tendo esta 2ª Turma da 3ª Seção resolvido, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora da RFB, à vista dos documentos apresentados se manifestasse conclusivamente, mediante relatório circunstanciado, acerca:

- (i) da regularidade contábil do direito creditório;
- (ii) da utilização do crédito para outra compensação, restituição ou forma diversa de extinção do crédito tributário, como registrado no despacho decisório
- (iii) da suficiência do crédito apurado para liquidar a compensação realizada e
- (iv) discriminar por insumos os créditos glosados por serem extemporâneos.

Às fls. 1418685/1418694, foi juntado o Relatório de diligência fiscal, com a seguinte conclusão:

Assim, o contribuinte faz jus efetivamente ao crédito extemporâneo solicitado no âmbito da linha 22, do DACON transmitido pelo contribuinte. Tal valor, vide DACON (SET/2011), R\$ 3.154.584,66 referente ao saldo credor decorrente de aquisições no mercado interno vinculadas a receita tributada no mercado interno. Podendo ser utilizado tão somente na dedução da contribuição devida

Considerando que o Relator não mais integrava nenhum dos colegiados desta 3ª Seção, foi realizado novo sorteio e o processo foi a mim distribuído.

Em razão da superveniência do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, este colegiado, por meio da Resolução nº 3302-002.851, resolveu converter novamente o julgamento dos recursos em diligência, nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, em razão da superveniência do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, proponho a conversão do presente em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, para que a Unidade de Origem:

- intime a Recorrente para demonstrar de forma detalhada e individualizada, por meio de Laudo Técnico, o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização, devendo ser considerado o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- analise todos os documentos e informações apresentadas nos presentes autos após a decisão recorrida, e sendo necessário, realize eventuais diligências para a constatação especificada na presente Resolução;
- elabore relatório fiscal conclusivo, manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual

revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes, especialmente, quanto ao enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

- recalcule as apurações e resultado da diligência;
- intime a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias. Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

Às fls. 1419824/1419880 foi juntado o Relatório de Diligência Fiscal, tendo a Recorrente juntado manifestação às fls. 1420226/1420289.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

I) DO RECURSO DE OFÍCIO

1. Do conhecimento

No presente caso, o Recurso de Ofício foi apresentado, em razão do reconhecimento dos seguintes créditos:

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Efetuada a diligência requerida, foram apurados para o período em análise os créditos constantes da tabela abaixo que devem ser reconhecidos à empresa:

Créditos reconhecidos neste Acórdão - Cofins

Mês	Nota fiscais comprobatórias	Borracha	Depreciação ativo	Total	Crédito na importação	Crédito Cofins
jul-11	75.607,76	0,00	34.081.485,45	34.157.093,21	0,00	2.595.939,08
ago-11	0,00	0,00	34.707.095,15	34.707.095,15	0,00	2.637.739,23
set-11	0,00	0,00	36.159.696,36	36.159.696,36	0,00	2.748.136,92
out-11	1.395.384,35	0,00	37.524.140,61	38.919.524,96	33.097,13	2.990.981,03
nov-11	1.907.269,94	19.391,40	13.049.038,18	14.975.699,52	0,00	1.138.153,16
dez-11	635.435,63	21.546,00	15.372.776,97	16.029.758,60	0,00	1.218.261,65

Créditos reconhecidos neste Acórdão - PIS

Mês	Nota fiscais comprobatórias	Borracha	Depreciação ativo	Total	Crédito na importação	Crédito PIS
jul-11	75.607,76	0,00	34.081.485,45	34.157.093,21	0,00	563.592,04
ago-11	0,00	0,00	34.707.095,15	34.707.095,15	0,00	572.667,07
set-11	0,00	0,00	36.159.696,36	36.159.696,36	1.592.471,67	2.189.106,66
out-11	1.395.384,35	0,00	37.524.140,61	38.919.524,96	0,00	642.172,16
nov-11	1.907.269,94	19.391,40	13.049.038,18	14.975.699,52	0,00	247.099,04
dez-11	635.435,63	21.546,00	15.372.776,97	16.029.758,60	0,00	264.491,02

Nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto o nº 70.235/1972, bem como da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, caberá Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quando a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Ressalta-se que, o referido limite de alçada, para fins de admissibilidade do recurso, deve ser aquele vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme disposto na Súmula CARF nº 103.

Dessa forma, conhece-se do Recurso de Ofício.

2. Do mérito

a. Das notas fiscais comprobatórias

Quanto a este item, consta do Termo de Verificação Fiscal que a autoridade fiscal, após proceder à análise dos arquivos digitais de notas fiscais, apurou divergências entre os valores das notas fiscais registrados nos referidos arquivos e aqueles informados no respectivo DACON.

Em sua impugnação, a empresa sustenta que, conforme demonstrado no Livro Registro de Entradas que serviu de base aos arquivos digitais analisados, as diferenças apuradas seriam significativamente inferiores àquelas apontadas pela fiscalização.

Diante da divergência entre os valores apurados pela autoridade fiscal e aqueles apresentados pela impugnante, a Delegacia de Julgamento entendeu corretamente pela necessidade de conversão do feito em diligência, a fim de permitir a adequada apuração dos valores efetivamente comprovados, com base na escrituração fiscal digital e nas notas fiscais correspondentes.

Naquela oportunidade, a autoridade fiscal de origem assim entendeu:

173.Pois bem, relativamente às glosas CFOP 1.252 Out, Nov e Dez/2011, o contribuinte no âmbito de sua Manifestação de Inconformidade alega que conforme relatórios acima citados, doc 24, especificamente a este CFOP, as aquisições de energia elétrica dos meses em análise são superiores aos apontados pela autoridade fiscal à época da análise do crédito.

174. Munido da escrituração fiscal digital do contribuinte obtida no sistema informatizado “ReceitaNet BX”, bem como dos respectivos relatórios apresentados pela interessada, vide doc 24 (anexo ao processo 13502.901053/2012-82, COFINS Exportação 4T/2011), solicitou-se ao contribuinte, por amostragem, cópia de diversas notas fiscais de energia elétrica do período em análise para fins de comprovação dos valores indicados nos respectivos relatórios. Mediante análise efetuada nas respectivas notas fiscais confirma-se os valores indicados pela interessada dispostos na Planilha 02, quais sejam, R\$ 5.410.823,10 (Out/2011), R\$ 5.387.271,06 (Nov/2011) e R\$ 3.305.445,41 (Dez/2011). Restando assim, um saldo de glosa de R\$ 1.236.119,45 (Out/2011), R\$ 2.348.245,23 (Nov/2011) e R\$ 830.130,63 (Dez/2011).

175. Relativamente à glosa CFOP 1.253 Out/2011, o contribuinte no âmbito de sua Manifestação de Inconformidade alega que conforme relatórios acima citados, doc 25 especificamente a este CFOP, as aquisições de energia elétrica do mês em análise é superior as apontadas pela autoridade fiscal à época da análise do crédito.

176. Munido da escrituração fiscal digital do contribuinte obtida no sistema informatizado “ReceitaNet BX”, bem como do respectivo relatório apresentado pelo contribuinte, vide doc 25. Após análise dos citados documentos confirmou-se o valor indicado pelo contribuinte disposto na Planilha 02, qual seja, R\$ 248.041,81 (Out/2011). Restando assim, um saldo de glosa de R\$ 312,91 (Out/2011).

177. Quanto a glosa de Dez/2011, CFOP 1.651, o contribuinte informa que os R\$ 310.968,19 (CFOP 1.651) glosados foram decorrentes da reclassificação para o CFOP 1.101.... Assim, considerando a planilha de glosa “Insumos e Serviços Glosados 4TRIM2011”, a escrituração fiscal obtida no sistema informatizado “ReceitaNet BX” e o enquadramento dos respectivos itens adquiridos como insumo gerador de crédito deve ser revertida a respectiva glosa em Dez/2011, CFOP 1.651, no valor de R\$ 310.968,19. (grifei)

Diante desse cenário, evidencia-se que a diligência fiscal cumpriu adequadamente sua finalidade, permitindo a distinção precisa entre os valores efetivamente comprovados e aqueles que permaneceram desprovidos de lastro documental suficiente. Assim, o colegiado *a quo*, quando entendeu por aplicar conclusões do Relatório de Diligência Fiscal e reverter parcialmente as glosas, nos valores de R\$ 75.607,76 em julho de 2011, R\$ 1.395.384,35 em outubro de 2011, R\$ 1.907.269,94 em novembro de 2011 e R\$ 635.435,63 em dezembro de 2011, agiu com acerto.

Dessa forma, não se verifica qualquer reparo a ser feito na decisão recorrida quanto a este tópico, devendo ser mantido o entendimento adotado pela DRJ, por se encontrar devidamente fundamentado e amparado na prova dos autos.

b. Dos créditos decorrentes de aquisição de insumos

No que se refere aos insumos, a DRJ entendeu por reverter a glosa relativa à aquisição da “borracha SEBS”, adotando a seguinte argumentação:

Borracha SEBS: “no que diz respeito à produção do polietileno, cumpre aduzir que o mesmo é produzido em forma de pó. Entretanto, para a obtenção de uma maior diversidade de resinas, com características diversas, o produto recebe uma série de aditivos e, então, é granulado na forma de pequenas esferas denominadas pellets, para que possam ser utilizadas pelo consumidor final nos mais diversos processos de transformação de termoplásticos. Entre os referidos aditivos, pode-se citar a borracha SEBS, que, misturando-se à resina, confere-lhe maior maleabilidade”

Pelo laudo, fica claro que a borracha SEBS se incorpora ao produto final caracterizando-se, então, como insumo nos termos normativos.

Observa-se que, embora a DRJ tenha adotado, para fins de enquadramento no conceito de insumo, o entendimento mais restritivo então previsto nas Instruções Normativas – posteriormente declarado ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça –, não há dúvida de que procedeu corretamente ao reverter a glosa em questão.

Com efeito, mesmo sob a ótica mais ampla consagrada pelo STJ, pautada nos critérios da essencialidade e da relevância, resta inequívoco que a borracha SEBS se enquadra no conceito de insumo, na medida em que constitui elemento indispensável ao processo produtivo e é diretamente responsável por conferir ao produto final as propriedades necessárias à sua adequada utilização.

Desse modo, ainda que por fundamentos diversos, conclui-se que a DRJ acertou ao reverter a glosa relativa à aquisição da borracha SEBS, razão pela qual deve ser mantida a decisão recorrida quanto a este ponto.

c. Dos créditos decorrentes de aquisição de energia térmica

Quanto a este item, a DRJ corretamente entendeu pela reversão das glosas relativas à aquisição de vapor, carvão, gás natural e óleo combustível, desde que utilizados na Unidade Termoelétrica para a produção de vapor, por se tratar de bens empregados diretamente na geração de energia térmica.

Como bem destacado na decisão recorrida, o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelece de forma expressa que, do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à energia elétrica e à energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Cumprido ressaltar que não se confundem as hipóteses previstas no inciso IX e no inciso II do art. 3º dos referidos diplomas legais. Enquanto o inciso IX disciplina especificamente o direito ao crédito relativo à energia elétrica e à energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, o inciso II trata dos créditos decorrentes da

aquisição de insumos, cuja caracterização depende da análise de critérios como a essencialidade e a relevância no processo produtivo.

Dessa forma, corretamente afastou-se a glosa promovida pela fiscalização, reconhecendo-se o direito ao crédito de energia térmica com base em previsão legal expressa e autônoma, razão pela qual deve ser mantida a decisão de piso quanto a este ponto.

d. Dos créditos decorrentes das despesas de depreciação de ativo imobilizado

No tocante aos créditos decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado, a DRJ entendeu que apenas parcela dos valores pleiteados pela contribuinte poderia ser admitida, mantendo-se as glosas nos casos em que não restou comprovado o atendimento aos requisitos legais e probatórios.

Diante da apresentação incompleta da documentação exigida, o feito foi convertido em diligência para apuração da efetiva existência do direito creditório. Nessa oportunidade, a autoridade fiscal analisou de forma minuciosa os dados extraídos dos sistemas utilizados pela contribuinte para o controle da depreciação: o sistema SAP, referente às aquisições posteriores a dezembro de 2009, e os chamados sistemas legados, relativos às aquisições anteriores.

Em síntese, a diligência reconheceu apenas os créditos apurados com base nos “relatórios de notas fiscais” do sistema SAP, relativos a aquisições após dezembro de 2009, vinculadas a projetos de expansão e modernização implementados após essa competência, excluindo-se os bens vinculados a centros de custo não produtivos, admitindo-se apenas aqueles associados à produção (PRD1).

Para tanto, adotou-se como fundamento o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, além da observância do ônus probatório do contribuinte quanto à demonstração da certeza e liquidez do crédito, requisito indispensável ao seu reconhecimento.

Justamente em razão da análise documental minuciosa realizada pela autoridade fiscal e dos critérios restritivos adotados para a reversão parcial das glosas, a DRJ acolheu os resultados da diligência em sua decisão.

Dessa forma, quanto às parcelas revertidas, não há reparos a serem feitos na decisão recorrida neste tópico, devendo ser mantido o entendimento adotado pela DRJ, por estar devidamente fundamentado e amparado na legislação e na prova dos autos.

e. Dos créditos vinculados à importação

Quanto aos créditos referentes à importação, a Recorrente sustentou em sua Impugnação que a fiscalização, embora defendesse que os créditos de PIS/Cofins-Importação vinculados à exportação somente poderiam ser utilizados para dedução da contribuição devida no mês, deixou de aplicá-los em determinados períodos, o que teria gerado saldos devedores indevidos e redução do valor passível de ressarcimento.

Compulsando os autos, verifica-se que a referida inconsistência ensejou a conversão do julgamento em diligência, ocasião em que foram reconhecidos créditos de importação não utilizados, os quais resultaram em saldos disponíveis nos 3º e 4º trimestres de 2011. Tais valores foram corretamente acolhidos pela DRJ, conforme consignado no Acórdão nº 09-67551, que concluiu pela inexistência de utilização indevida de créditos ou de ressarcimento a menor, reconhecendo-se a regular utilização dos créditos e o ressarcimento do saldo remanescente, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Quanto a este ponto, a matéria objeto do Recurso de Ofício confunde-se com aquela suscitada pela Recorrente em seu Recurso Voluntário.

Isso porque, sustenta a Recorrente que, em diligência posterior, o Auditor-Fiscal teria indevidamente desconsiderado os efeitos do referido acórdão, ao afirmar que os créditos reconhecidos já teriam sido utilizados em períodos subsequentes (ano-calendário de 2014), defendendo que eventual utilização em duplicidade deveria ser apurada nesses períodos posteriores, e não no trimestre objeto do presente processo.

Assiste razão à Recorrente nesse aspecto.

Com efeito, a utilização dos créditos de PIS e Cofins-Importação ocorre de forma mensal, mediante compensação com as contribuições devidas em cada período de apuração, conforme corretamente reconhecido pela DRJ. Assim, eventual aproveitamento indevido desses créditos em período posterior deveria ser objeto de apuração própria e de eventual glosa no período em que efetivamente ocorrido, não sendo admissível sua repercussão retroativa no trimestre ora analisado.

Desse modo, o cálculo dos créditos vinculados à importação deve observar estritamente os parâmetros fixados pela DRJ no Acórdão nº 09-67551, afastando-se qualquer reavaliação fundada em suposta utilização posterior dos créditos em períodos distintos.

Diante do exposto, voto por manter a decisão de piso quanto a este ponto.

II) DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Da revisão das glosas para fins de alteração do critério jurídico

Quanto a esse ponto, sustenta a Recorrente que parte das glosas mantidas na diligência fiscal, no montante de R\$ 4.041,91, decorreu de alteração de critério jurídico promovida pela fiscalização, a qual modificou a natureza da glosa originalmente imputada à Recorrente. Em um primeiro momento, o fundamento da glosa foi a suposta não apresentação da documentação comprobatória. Todavia, posteriormente, a fiscalização passou a sustentar a glosa

sob o argumento de que as despesas não se enquadrariam no conceito de insumo, o que não poderia ser admitido.

No entanto, como corretamente decidiu a DRJ, não há que se falar em alegada alteração de critério jurídico. Isso porque parte do lançamento efetuado refere-se, desde a sua origem, a glosas de aquisições que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos da legislação de regência.

Assim, considerando que a empresa não apresentou as notas fiscais de aquisição dos insumos pretendidos na fase de instrução do processo, vindo a fazê-lo apenas na fase de diligência, é evidente que competia à autoridade fiscal analisar se os produtos constantes dessas notas efetivamente se enquadravam no conceito legal de insumo.

Cumprе ressaltar que, tratando-se de direito creditório, cabe ao contribuinte o ônus de demonstrar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, o que deve ser devidamente apurado pela autoridade fiscal.

O resultado dessa análise, na realidade, foi a redução do lançamento originalmente efetuado, uma vez que parte dos itens constantes nas notas fiscais apresentadas na diligência foi reconhecida como insumo, com o consequente aproveitamento do crédito correspondente.

Diante desse contexto, não poderia a autoridade fiscal simplesmente admitir o aproveitamento irrestrito de créditos relativos a todas as aquisições constantes das notas fiscais apresentadas na fase de diligência, sem a análise quanto ao efetivo enquadramento dos bens no conceito de insumo.

Pelo exposto, voto por manter a decisão de piso quanto a este ponto.

2. Dos insumos

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte 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 do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

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

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

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

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

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

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o

raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

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

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

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Como anteriormente relatado, este Colegiado, por meio da Resolução nº 3302-002.851, deliberou pela conversão do julgamento dos recursos, novamente, em diligência, a fim de que a unidade de origem elaborasse relatório fiscal destinado a avaliar a eventual revisão das glosas efetuadas, à luz do enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo, conforme delimitado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, bem como nos parâmetros estabelecidos na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Nesse contexto, por concordar com parte das justificativas expostas no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1.419.824/1.419.880, adoto-as como razões de decidir, acolhendo os fundamentos apresentados pela autoridade fiscal, em relação às seguintes glosas:

KURIROYAL S850, KURIROYAL F513, KURIROYAL S256, HIPOCLORITO DE SÓDIO, KURIZET, CLORO LÍQUIDO, CAL HIDRATADA, NALCO INIBIDOR DE CORROSÃO, CARBONATO DE SÓDIO, CLORO LÍQUIDO, E CLORETO DE SÓDIO.

Com a nova definição do conceito de insumos estabelecida pelo STJ, explicitada no âmbito da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, e considerando os diversos processos produtivos do contribuinte, concluiu-se que os itens utilizados no tratamento de águas industriais se enquadram como insumos. Tais itens são essenciais a proteção dos equipamentos e tubulações utilizados nos processos produtivos. Reduzem significativamente a possibilidade de corrosão, ajustam o pH das águas industriais. Além disto, diversos deles são utilizados diretamente no processo produtivo. Assim, serão objeto de reversão de glosa.

(...)

SOLVENTE HOTMELT, SOLVENTE DMF, SOLVENTE ISOPARAFÍNICO E SOLVENTE AROMÁTICO.

O solvente DMF, conforme demonstrado nos autos do presente processo (especialmente no laudo do IPT), é insumo utilizado no processo produtivo do Butadieno 1,3 de alta pureza, promovendo a separação de vários componentes, para se chegar ao produto. O solvente Hotmelt, bem como o isoparafínico são utilizados no processo produtivo do contribuinte. Assim, demonstrada a essencialidade dos itens no processo produtivo do contribuinte, conclui-se pela reversão das glosas perpetrada pela fiscalização.

AR DE INSTRUMENTO E AR SINTETICO

O ar instrumento é utilizado para o acionamento de equipamentos pneumáticos dispostos nos parques fabris das unidades do contribuinte. Referidos equipamentos são indispensáveis para a industrialização de seus produtos e, via de consequência, sem sua movimentação que é feita pelo ar instrumento, não há produção. Além do acionamento de diversos equipamentos do processo produtivo, diversos dispositivos de segurança, como válvulas de controle, são acionados pelo ar de instrumento. O ar sintético é utilizado nas unidades PP1/PP2/PE5 na função de promover a chama de equipamentos analíticos. Equipamentos com a finalidade de analisar de forma on-line a especificação de diversos produtos da planta industrial. Assim, demonstrada a essencialidade do ar instrumento e do ar sintético no processo produtivo do contribuinte, conclui-se pela reversão da glosa perpetrada pela fiscalização.

INIBIDORES DE CORROSÃO

Segundo o contribuinte, ao longo de toda a cadeia produtiva, utiliza diversos produtos químicos que, geralmente, ocasionam desgaste e corrosão do maquinário no processo de produção.

E assim, com o objetivo de minimizar os efeitos destes produtos, o contribuinte utiliza diversos tipos de inibidores de corrosão. Assim, o contribuinte adquire diversos tipos de inibidores, tais como TRASAR 3DT, NALCO 7384. Afirma ser certo que a falta de participação dos inibidores de corrosão, sequestrantes de oxigênio e biocidas no processo produtivo inviabilizaria a produção ou, no mínimo, geraria um produto completamente imprestável ao fim a que se destina. Nesse contexto, entendo que os produtos “INIBIDORES DE CORROSÃO,” acima discriminados, atende ao critério da essencialidade, e, portanto, deverá ser objeto de reversão de glosa

VASELINA

Tal produto tem a finalidade de tornar o catalisador utilizado no processo de polimerização numa massa pastosa para propiciar a produção do polipropileno sem riscos de formação de grumos dentro do reator e conseqüentemente a parada da planta devido a obstruções. Ou seja, o vaselina tem a função de transformar o catalisador, um produto sólido, numa massa pastosa a ser utilizada no processo produtivo do contribuinte. E a aplicação desse catalisador em forma pastosa irá determinar as propriedades e características do polipropileno, bem como as aplicações que ele terá.

Nesse contexto, tal produto, atende ao critério da essencialidade, e, portanto, deverá ser objeto de reversão de glosa.

GÁS FREON

O gás freon é um fluido refrigerante utilizado no resfriamento de torres de condensação e geladeiras de armazenagem dos componentes químicos

necessários à produção dos produtos. Na hipótese de não haver o resfriamento garantido pelo gás freon, os componentes utilizados pela recorrente como matéria prima, submetidos à temperatura ambiente decompõem-se, podendo até mesmo causar a explosão do recipiente em que se encontra armazenado. Desta forma, mostra-se como componente indispensável ao processo produtivo do contribuinte. Portanto, atende ao critério de essencialidade, e, portanto, deverá ser objeto de reversão de glosa.

CARBONATO DE SÓDIO 98% E CALCITA HIDRATADA (CACO3)

O Carbonato de sódio tem a função de neutralizador de pH, bem como ainda tem a função de proporcionar a proteção contra a corrosão. Assim, como o carbonato de cálcio. Desta forma, mostra-se como componente indispensável ao processo produtivo do contribuinte. Portanto, atende aos critérios de essencialidade e relevância, e, portanto, deverão ser objeto de reversão de glosa.

ESFERA DE CERÂMICAS

As esferas de cerâmica são utilizadas pelo contribuinte em diversas fases do processo produtivo, promovendo a sustentação de catalisadores e peneiras moleculares. Nesse contexto, tal produto, atende ao critério da essencialidade, e, portanto, deverá ser objeto de reversão de glosa.

GÁS NITROGENIO E NITROGÊNIO LÍQUIDO

Conforme esclarecido pelo contribuinte, tais itens são utilizados com a finalidade de fluido de selagem que tem a função de evitar o contato do gás oxigênio com os diversos produtos inflamáveis do contribuinte evitando assim uma possível “atmosfera explosiva”.

Basicamente consiste em purgar nitrogênio em tubulações e equipamentos de forma a reduzir a traços os teores de oxigênio existentes nesses equipamentos. Minimizando assim a possibilidade de incêndios/explosões. Haja vista a característica do nitrogênio ser um gás inerte.

O nitrogênio também atua como fluido de aquecimento em algumas etapas de regeneração de alguns catalisadores ou peneiras moleculares dos processos da UNIB. Entre outras aplicações nos processos produtivos do contribuinte.

Assim, considerando sua essencialidade tais dispêndios serão objeto de reversão de glosa.

AREIA

Tal dispêndio é utilizado na produção de cloro e de soda caustica nas plantas de cloro do contribuinte. Ela tem a função de clarificar a salmoura que corresponde a matéria prima na produção de cloro e da soda.

Assim, considerando sua essencialidade tais dispêndios serão objeto de reversão de glosa.

(CFOP 1556 E 2556) - ARRUELA, ANEL ELASTICO, PARAFUSO, PORCA SEXT, PINO ELASTICO, CONTRAPINO, PURGADOR, MÁSCARA DE FUGA, MACACÃO PROTENÇÃO DUPONT, CARTUCHO QUIMICO, ÓCULOS DE SEGURANÇA, ÁGUA DESTILADA, MATERIAL CALDERARIA, JUNTA ESPECIAL, OXIGENIO INDUSTRIAL, RESPIRADOR SEMI FACIAL, BARRA ROSCADA, MÁSCARA DESCARTAVEL, ABRAÇADEIRA ROSCA, KIT MANGUEIRA, VALVULA AGULHA, ARGONIO COMERCIAL, BOTOEIRA, COTOVELO, FLANGE, TUBO FLEX, ADESIVO EPOX, FITA TEFLON, FUSIVEL, LUVA VAQUETA, JUNTASETC.

Contribuinte em seu recurso voluntário alega que em razão de exercer suas atividades nº ramo industrial, qual seja, industrial petroquímica de segunda geração, necessita adquirir diversos materiais de segurança, tais como luvas, máscaras, macacão etc.

Acrescenta também que adquire diversos bens de reposição tais como arruela, barras, porcas, parafusos, flanges, tubos, molas, mangueira, plugues, chapas, fusíveis, cabos, conectores, etc.

utilizados em máquinas e equipamentos diretamente ligados à produção de bens destinados a venda.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 trata expressamente sobre o tema:

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação nº conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

83. Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantenido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem mantenido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantenido superior a um ano.

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Assim, haja vista o enquadramento como insumos, tais itens serão objeto de reversão de glosa.

(...)

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

Foram objeto de reversão de glosa diversas despesas de serviços aplicados a peças manutenção, tais como: obturador, guia de obturador, eixo des, eixo PN, junta alumínio, cabo flexível e prato engaxetamento.

(...)

Serão objeto de reversão de glosa as despesas de frete de itens geradores de crédito tais como: cal hidratada, sílica, óleo compressor, eliminador de névoa, solvente isoparafínico, óleo sonneborn, talco micronizado, freon, vaselina, fluido térmico, areia, borracha sebs e esfera cerâmica.

(...)

MANUTENÇÃO INDUSTRIAL; SERVIÇO DE MONTAGEM DE CÉLULAS, SERVIÇOS PINTURA INDUSTRIAL; INSPEÇÃO DE EQUIPAMENTOS/TUBULAÇÃO;

ISOLAMENTO TÉRMICO, REFRACTÁRIO E ANTIÁCIDO; ASSESSORIA E CONSULTORIA TÉCNICA; SERVIÇOS DE CALDEIRARIA, SERVIÇO DE MECÂNICA E DE ELÉTRICA; SERVIÇOS DE ACESSO PARA MANUTENÇÃO E MONTAGEM; GERENCIAMENTO DE EMPREENDIMENTOS E PARADAS; SERVIÇOS DE INSTRUMENTAÇÃO; SERVIÇOS DE MÁQUINAS DE CARGA e SERVIÇOS DE AUTOMAÇÃO.

O contribuinte afirma que se constitui de diversas de unidades fabris destinadas à industrialização e a comercialização de produtos petroquímicos de primeira e segunda geração.

Afirma que para a produção dos seus diversos produtos se desenvolva regularmente, é imprescindível que o contribuinte mantenha suas plantas industriais em perfeito estado de funcionamento, sempre com vistas a otimizar os processos produtivos ali desenvolvidos e minimizar os riscos inerentes às suas atividades.

Por esta razão, é essencial que a estrutura física das referidas unidades fabris, suas máquinas e equipamentos e demais instalações que guarnecem seus parques industriais, sejam submetidos a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos.

Sustenta ainda que, nestas circunstâncias é que se tem por fundamental relevância a contratação de diversas empresas para, de acordo com suas respectivas especialidades, manter a unidade, em sua integralidade, apta ao perfeito exercício da atividade econômica nela desenvolvida.

Ressalta que tal manutenção perpassa não somente pelas máquinas, equipamentos e acessórios das unidades, mas também pela estrutura física (civil) nas quais está instalada.

E finaliza que todos esses serviços constituem em efetivos custos inerentes à produção, não podendo ser dissociados do contexto em que se encontram inseridos, tão clara é a sua relevância dentro do processo produtivo desempenhado no parque fabril do contribuinte.

A pintura industrial tem por finalidade a aplicação de tintas específicas nos diversos equipamentos e tubulações visando a proteção contra a corrosão. Haja vista as condições adversas que os equipamentos e tubulações suportam durante o processo de produção, tais como: altas temperaturas, sol intenso, chuvas, pressão elevada.

A inspeção de equipamentos tem por função garantir a utilização contínua dos equipamentos (vaso, reatores, bombas, tanques, etc.) de forma a evitar a interrupção do processo produtivo.

A limpeza industrial refere-se a limpeza, coleta e descarte adequado dos resíduos oriundos da manutenção de equipamentos industriais. Serviço no qual se executa a limpeza de equipamentos para descontaminação, remoção de resíduos de

lama/incrustações ocorridas nos equipamentos e descartes de resíduos catalíticos.

Os serviços de montagem de célula têm sua essencialidade comprovada a em razão da utilização das células na produção de cloro e hidróxido de sódio.

Os serviços de caldeiraria, mecânica e elétrica são igualmente essenciais ao processo produtivo quando se trata de serviços de manutenção corretiva e preventiva em equipamentos estáticos (reatores, tanques, trocadores de calor) e elétricos (painéis, motores, transformadores). Se trata de equipamentos utilizados no processo produtivo.

Os serviços de acesso para manutenção e montagem refere-se aos serviços de montagem de andaimes e a operação de plataformas elevatórias com a finalidade de implementar os serviços de manutenção em tubulações/equipamentos em ambientes elevados. A não contratação desses serviços impediria a realização de serviços de manutenção dos equipamentos/tubulações.

O Parecer Normativo Cosit 05/2018 assim disciplina a questão nos seus parágrafos 19, 20, 21, 22, 23, 81, 88 e 89:

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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

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

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

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação o serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls. 62 do inteiro teor do acórdão), não constada tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sempre juízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. 23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por

qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Assim, considerando os documentos e informações trazidos ao processo, bem como o disposto na decisão do STJ e Parecer Normativo Cosit05/2018, os serviços acima atendem aos critérios da essencialidade/relevância exigidos para a caracterização deles como insumos. Logo, as glosas efetuadas deverão ser objeto de reversão.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

(...)

Relativamente às despesas de frete para transferência de produto acabado, remessa para armazenagem contingencial e para remessa para armazenagem, o Parecer Normativo Cosit 05/2018 assim disciplina a questão:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art.

3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte(frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como:

- a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos;
- b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas;
- c) contratação de transportadoras.

No mesmo sentido, o art. 176 da IN RFB nº 2.121, de 2022, in verbis:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)V - Serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; (grifou-se)

Portanto, o transporte de produtos acabados ainda não vendidos entre estabelecimentos da empresa, para centros de distribuição ou para armazéns alfandegados, anteriormente à venda, não tem previsão legal para gerar créditos.

Quanto às despesas de frete de vendas para empresas ligadas, o contribuinte assim dispôs no seu recurso voluntário, vide fl. 1415610:

“Isso porque, não atentou o órgão julgador, que diferentemente das despesas acima apontadas, as despesas com frete consignadas na conta contábil 4502020203- frete de venda para empresas ligadas MI foram originadas em razão de autênticas operações de vendas entre a requerente e empresas ligadas ou terceiros, sendo que em ambos os casos, os sujeitos envolvidos possuem autonomia jurídica”.

“Ora, a própria nomenclatura da contra deixa claro que as despesas são de fretes em vendas, que podem ter ocorrido, no período, entre a recorrente e terceiros e/ou empresas ligadas, controladas ou controladoras uma das outras, tal como definido nos termos dos §§ 1º, 2º, 4º e 5º do art. 243, da Lei das SA; fato para o qual não atentou o órgão julgador, a despeito da juntada aos autos de alguns conhecimentos de transporte que apontam a Quattor Petroquímica SA, dentre outras, como destinatárias das mercadorias transportadas, pessoas jurídicas com as quais tinha vinculação societária à época, não se afigurando em filiais suas”.

(...)

“Nesses termos, tratando-se de empresas que se mantêm juridicamente independentes, denota-se como típicas vendas as operações mercantis entre estas realizadas.”

Assim, considerando que se trata efetivamente de despesas de frete em operações de venda, tais despesas de fretes de venda para empresas ligadas MI serão objeto de reversão de glosa vide valores abaixo: (...)

Destaco que, no que se refere aos fretes de produtos acabados, a questão restou definitivamente superada por este Conselho, por meio da Súmula CARF nº 217, redigida nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

No que tange demais glosas, notadamente aquelas relacionadas aos materiais de embalagem, discordo das conclusões constantes do Relatório de Diligência Fiscal.

Basicamente, quanto a tais glosas, a autoridade fiscal de origem entendeu que, embora as aquisições em questão sejam relevantes para o contribuinte, tais itens são utilizados após a finalização do processo produtivo, com a finalidade de preservar a integridade dos bens fabricados e suas características durante as etapas de transporte e comercialização. Destacou-se, ainda, que, para evitar qualquer tipo de contaminação dos produtos, estes são devidamente embalados, de acordo com suas especificidades. Para além disso, entendeu que também não geram direito a crédito os serviços relacionados a tais materiais, bem como os fretes a eles relacionados. Vejamos:

PALLETES, BIG BAG, ETIQUETAS BIG BAG, FIO RECHEIO, FIO POLIESTER, CONTETOR, TINTA PRETA, TAMBOR N TR, CAPUZ VIVICON, ETIQUETA PAPEL, FITAS ADESIVAS, BOBINAS, CHAPA DE PAPELÃO, LACRE PLASTICO, SACARIA, CAPA PLASTICA P BB, CAPA TRANSPARENTE, SACO PAPEL, FILME STRETCH, FITA ADESIVA, FILME COBERTURA PEBD, SACO POLIETILENO, CAPUZ VINICON E SACO DE PAPEL.

Ainda que as citadas aquisições sejam importantes para o contribuinte, tais itens são utilizados após a finalização do processo de produção dos bens. São itens utilizados nas operações venda/transporte dos produtos acabados, consoante, inclusive, o que explicita o Parecer Técnico IPT, 05/06/2012, vide fls. 1415970 a 1415978), do qual recortamos trecho do item 3.3.2 – Insumos para embalagem:

(...)

Considerando o disposto nos parágrafos relativos a materiais de embalagem neste relatório, não geram direito a crédito os serviços de envasamento de bobina, serviço filme tubular sanfonado, serviço saco plástico PE transp, serviço de filme azul para envelopar carga, serviço de filme de cobertura para palete, serviço de envasamento de bobina, serviço de filme stretch PE, serviço de liner interno para big bag, serviço capa big bag preta e demais serviços. **Por óbvio, se os materiais de embalagem não geram crédito, tampouco os serviços a eles aplicados.**

(...)

Mediante análise das planilhas de glosa elaboradas pelo auditor fiscal responsável pelo procedimento original, “Insumos_e_Serviços_Glosados_3TRIMESTRE_2011” e “Insumos_e_Serviços_Glosados_4TRIMESTRE_2011”, contidas nos processos nº 13502901049201214 (3T/2011) e 13502901052201238 (4T/2011), **constata-se que parte das despesas se trata de serviços de transporte de bens que não são aptos a gerarem crédito (materiais de embalagem) e, portanto, não geram**

direito a crédito. Se os bens transportados não são insumos geradores de crédito, os respectivos os serviços de transporte também não são.

Ocorre que, adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, entendo que o já mencionado art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos.

É que, como mencionado no voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, não há que se falar em interpretação literal do direito ao creditamento. O crédito de PIS e Cofins não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Este decorre da própria dinâmica da não-cumulatividade de tais contribuições. Nesse sentido, a possibilidade de restrição do direito creditório por parte do legislador ordinário nada tem a ver com a interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

Tal entendimento dialoga com o próprio fato gerador das contribuições para o PIS e a Cofins, que não incidem sobre a produção de bens ou prestação de serviços, mas sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica. A questão foi inclusive abordada no voto do Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do RE nº 841.979/PE, nos seguintes trechos:

“Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo. Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. Por seu turno, a contribuição ao PIS e a COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita. Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.

Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.’

Partindo de tal concepção, entendo que quando demonstrado pelo contribuinte que tais materiais são essenciais e relevantes para a sua atividade econômica de produção em sentido amplo, estes devem ser reconhecidos como insumos, nos termos do inciso II retro mencionado.

No presente caso, destaco alguns trechos que a Recorrente demonstra a referida relação:

3.13. A Manifestante atua na industrialização e comercialização de matérias-primas para a cadeia petroquímica, os chamados petroquímicos básicos, integrando também a indústria petroquímica de segunda geração, onde figura como a empresa líder das Américas na produção de resinas termoplásticas, com foco em polietileno, polipropileno e PVC.

3.14. No exercício dessas atividades, a Manifestante necessita adquirir materiais de embalagem para fins de utilização no ensacamento do polietileno, polipropileno e PVC produzidos nas suas plantas industriais, conforme descrito nas páginas 218 a 226 (polietileno); 258 a 263 (polipropileno); e 326 a 331 (PVC) do Parecer Técnico do IPT acostado aos autos.

3.15. Com efeito, os produtos finais da ora Manifestante apresentam-se na forma de pó, pellets e microesferas, de modo que se torna inviável seu armazenamento e a sua subsequente venda sem que estes sejam propriamente acondicionados, sob pena destes entrarem em contato com o solo, sendo contaminados por umidade, sujidades, partículas e demais resíduos, que inviabilizariam o produto em si e a entrega aos seus clientes em condições apropriadas, estabelecidas em rígidas especificações técnicas balizadas por normas e ditadas pelo mercado.

3.16. Diante disso, a Manifestante se utiliza de sacarias, sacas, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner injetor e sacas para big bags, que se tratam de sacos que acondicionam maior ou menor quantidade de produtos finais (polietileno e PVC, por exemplo), a depender de sua efetiva capacidade, para embalar efetivamente seus produtos finais, que não podem ser comercializados a granel.

3.17. Tais embalagens são empregadas para fins de acondicionamento propriamente dito dos produtos finais, reunindo as quantidades vendidas num invólucro, preservando e mantendo a integridade dos produtos finais durante seu armazenamento e transporte até a clientela, evitando o contato direto com o solo e sua contaminação por umidade, matérias orgânicas, resíduos e detritos, etc.

3.18. Após serem produzidos e embalados nos sacos acima especificados, os produtos são empilhados sobre os paletes para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque, e logo após a rumar com destino aos seus compradores.

3.19. Tais pranchas de madeira são utilizadas, principalmente, com o objetivo de manter as características físico-químicas dos produtos, evitando que estes fiquem

em contato direto com o chão da fábrica, dos caminhões, e assim sejam contaminados por sujidades, umidade, água, lama, microorganismos etc, perdendo suas características originais. Registre-se pela sua importância que os paletes são classificadas muitas vezes como “one way” (Pallet One Way) devido ao fato de os mesmos não serem retornáveis.

3.20. Os paletes, por sua vez, integram a embalagem do produto final, sendo inviável a venda destes sem o emprego dessas plataformas de madeira, sobre os quais são agrupados os sacos (sacos, sacas, big bags, mag bags, contêineres e contentores flexíveis), sendo referido volume envolvido em capas, capuzes, plásticos, e plásticos filmes, a fim de conferir unidade a embalagem como um todo.

3.21. Longe de serem meras assertivas teóricas, a ora Manifestante traz aos autos Parecer Técnico da lavra do Prof. Dr. Marcos Nogueira Eberlin, do Instituto de Química da UNICAMP (doc. 03), por meio do qual o aludido parecerista analisou a função dos paletes de madeira utilizados pela Braskem S/A no processo de embalagem de polietileno, no qual conclui que:

O processo de embalagem se inicia (Etapa 1) com os pellets de polietileno sendo primeiro embalados em sacaria ou contêineres flexíveis, também denominados contentores flexíveis, ou big bags de rafia.

Em seguida (Etapa 2) os big bags são revestidos com um filme protetor stretch e uma capa protetora.

Por fim, na etapa final (Etapa 3), os big bags envolvidos nos filmes protetores são apoiados sobre paletes de madeira. Entre os paletes de madeira e os big bags, é inserida uma folha de papelão que protege a embalagem contra rasgamento, tendo em vista a possível presença de farpas e irregularidades na madeira do palete de madeira.

(...) Outra função que se mostra clara é a de que os paletes de madeira também:

d) exercem a importante função de isolar todo o sistema de contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo.

Como se vê, a função principal dos paletes de madeira consiste em proteger o sistema do contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo. Ademais, também desempenham a função secundária de serem utilizados para suportar e permitir o transporte com uso de empilhadeira dos materiais produzidos e embalados, conforme descrito acima, também são responsáveis pela proteção da carga.

3.22 Destaque-se que, em certos casos o produto embalado em sacos encontra-se na forma de pó, a exemplo do PVC, de modo que, para proteção do conteúdo dos sacos, os paletes devem ser cobertos com um capuz de plástico e passado um

filme de polietileno em volta, evitando mais uma vez que tenham contato com umidade e sujidades.

3.23. Já o container/contentor flexível e o big bag/mag bag são embalagens flexíveis compostas de tecido de rafia utilizados para ensacar, respectivamente, polietileno de alta densidade (PEAD) e polietileno de ultra alto peso molecular (UTEC), por meio dos quais são porcionados os produtos finais, permitindo o acondicionamento direto destes em grandes sacos, com maior ou menor capacidade e volumetria. Tratam-se, pois, de embalagens aplicadas diretamente sobre as resinas, já que estas não podem ser comercializadas a granel diante dos riscos acima apontados.

3.24. As bobinas de filme tubular, contendo a impressão do logotipo da empresa e todas as informações necessárias exigidas pela legislação aplicável à comercialização do polietileno, composto por uma mistura de resinas termoplásticas, são utilizadas na etapa de envasamento do produto, em ensacadeiras automáticas que confeccionam as embalagens, com capacidade para acondicionar 25 kg do produto.

3.25. É forçoso concluir, portanto, que tais embalagens são indispensáveis para a venda do polietileno e PVC produzidos pela ora Manifestante, conforme se vê do Parecer Técnico elaborado pelo IPT já anexado aos autos (doc. 03 do Recurso Voluntário), diante do que os custos na sua aquisição devem compor a base de cálculo do crédito da COFINS vinculado às receitas de vendas.

3.26. Especificamente em relação aos materiais utilizados na identificação final do produto, suas especificações técnicas, lotes, modo de manuseio, dados do fabricante, toxicidade, inflamabilidade; sendo indiscutível sua importância e imprescindibilidade no processo produtivo, a exemplo das etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas afixadas nas embalagens, os marcadores e tinta específica para a impressora utilizados para esse fim.

3.27. Já as abraçadeiras, caixas de papelão, fitas, colas têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens já preenchidas e devidamente vedadas pelos lacres para, então, serem distribuídas aos compradores.

3.28. Além dos produtos já citados, foram glosados os créditos decorrentes da aquisição de fios de algodão e de poliéster, liner, barbante, lonas, folha de papelão, entre outros, os quais são utilizados na fase de embalagem dos produtos finais comercializados pela Manifestante.

3.29. Todos os itens em questão são utilizados não somente para acondicionar, mas principalmente para proteger, isolar e lacrar o produto final, impedindo que as resinas sejam contaminadas por sujidades, impurezas, umidade, água, microorganismos, após a sua fabricação, que afetariam sua qualidade e propriedades fundamentais, tornando-o impréstável para uso, por exemplo, na fabricação de plásticos para embalagens alimentícias e produtos hospitalares,

conforme bem elucidado a partir do Informe Técnico em apêndice à presente Manifestação.

3.30. Isso porque os produtos finais da Manifestante têm larga utilização para fabricação de produtos alimentares e farmacêuticos, como em embalagens diversas, sacos, sacolas, na produção de produtos de limpeza etc., justamente por se tratar de um material atóxico e inerte química e biologicamente, como faz prova informação obtida no sítio eletrônico “Mundo do Plástico” (<https://mundodoplastico.plasticobrasil.com.br>), canal de conteúdo da feira “Plástico Brasil - Feira Internacional do Plástico” (doc. 04).

3.31. Demonstrado o inequívoco emprego dos itens acima delineados no acondicionamento dos produtos finais da Manifestante, etapa final, integrante e imprescindível à sua atividade produtiva, resta patente o direito a crédito em tais aquisições, eis que referidos elementos configuram-se em efetivas embalagens.

3.32. Ora, a Lei n.º 10.833/2003 em nenhum trecho diferenciam, para fins de cálculo de crédito, as embalagens para acondicionamento das embalagens de transporte, conferindo direito a creditamento de maneira indistinta para ambas as espécies do gênero “embalagem”.

3.33. Obviamente, o acondicionamento representa a etapa final do processo fabril da Manifestante (assim como em grande maioria das indústrias nacionais), que torna o produto pronto e hábil a ser entregue a clientela.

3.34. Registre-se, pela sua importância, que o CARF:

- Nos processos n.º 13502.900390/2010-911, 13502.900391/2010-352, ambos tendo a Requerente como parte, em julgamento ocorrido em 26/06/2012 – antes mesmo, portanto, da definição do conceito de insumo pelo STJ -, admitiu o direito ao creditamento sobre as aquisições paletes, big bags, mag bags, tintas para impressão, abraçadeiras, caixas de papelão e filmes sob o argumento de que são necessários e imprescindíveis à produção e venda do polietileno, produto fabricado pela Manifestante, se enquadrando no conceito de insumos nos termos das Leis n.º 10.637 e 10.833.

- Em 26/02/2019, já sob a vigência do Parecer Normativo COSIT RFB n.º 5/2018, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção, também garantiu à Manifestante, em decisão unânime, o direito à apropriação dos créditos das contribuições não cumulativas sobre a aquisição de diversos materiais de embalagem, como “sacarias, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner injetor, sacas para big bags, paletes, container/contendor flexível, bobinas/filme/filme stretch, etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas para afixação nas embalagens, marcadores e tinta específica para impressoras, abraçadeiras, caixa de papelão, filmes, fitas, colas, lacres, fios de algodão e poliéster, barbante, lonas, papelão; sob a justificativa de que referidos materiais são utilizados como embalagens para transporte e manutenção da qualidade do

produto final a ser comercializado pela Impugnante” (decisão não foi objeto de RESP pela PGFN).

- A CSRF, nas sessões de 15/12/2022 e 20/06/2023 (Acórdãos n.ºs 9303-013.707 e 9303-014.093) conferiu o direito à apropriação dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a aquisição de diversos materiais de embalagem, tais como sacarias, sacas, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner injetor e sacas para big bags, sob o argumento de que tais itens “os custos/despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR”.

3.35. Nesse sentido, são outras diversas decisões proferidas em processos administrativos dos quais a Manifestante é parte, emanadas tanto pelas Câmaras Baixas quanto por essa d. CSRF desse Tribunal Administrativo:

- Acórdãos CSRF n.º 9303-010.148, 9303-010.149, 9303-010.150, proferidos na vigência da revogada IN RFB n.º 1.911/2019; e Acórdão CSRF n.º 9303-014.093, proferido na sessão de julgamento de 20/06/2023, já na vigência da IN RFB n.º 2.121/2022;

- Acórdãos n.ºs 3301-011.755, 3301-011.756, 3301-011.757, 3301-011.758 e 3301-011.759, todos proferidos em processos de compensação de interesse da Recorrente;

- Acórdãos n.ºs 3301-013.329, 3301-013.330, 3301-013.331, proferidos na sessão de julgamento de 26/09/2023, quando já vigorava as alterações promovidas pela IN RFB n.º 2.152/2023, nos autos dos processos n.º 13502.901052/2012-38 e 13502.901053/2012-82, conexos ao presente feito, eis que decorrentes da compensação da fração do crédito de exportação no 4º Trimestre de 2011.

3.36. Ressalte-se que também o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do AgRg no RESP nº 1.125.253, publicado em 27/04/2010, já se posicionou no sentido de que “as embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte” confere direito a crédito.

3.37. Não fosse isso o bastante, frise-se que a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste E. Conselho, em sessão realizada em 21/12/2022, ao apreciar o Recurso Voluntário interposto pela ora Manifestante nos autos do processo administrativo fiscal n.º 13502.901046/2012-81, que trata dos créditos de COFINS apurados no 2º trimestre de 2011 - período adjacente ao discutido nos presentes autos – entendeu por bem reverter as glosas originalmente perpetradas sobre os mesmos materiais de embalagem ora em debate, conforme se infere de trechos do Acórdão n.º 3401-011.485, abaixo transcritos 2.1. Insumos para embalagem Ao analisar o relatório de diligência, verifica-se que as glosas mantidas são relativas aos itens referentes a “insumos para embalagem”: abraçadeira, palete, big bag,

mag bag, capa transp p/ paletizado, capa transp p/ big bag, etiqueta para big bag, container, bulk liner para container, liner interno para big bag, fio recheio, fio poliéster, contentor flexível, fita adesiva, fita crepe, fita papel, bobina, chapa de papelão, lacre plástico, capa plástica, capa transparente, sacaria, saco plastico, saco de papel, saco polietileno, filme stretch, filme cobertura pebd, capuz vinicon, tinta (específica para impressora), etiqueta adesiva para identificação, solvente para limpeza e para impressora, e lona.

Contudo, em que pese o excelente trabalho da fiscalização, penso de forma diversa em relação aos insumos destinados à embalagem. Quanto a este aspecto, esta turma tem decidido que o material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo, caso contrário, não.

Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem, como ilustra o Acórdão CARF nº 3401-010.017, de 23/11/2021.

No caso concreto, entendo que os insumos utilizados no acondicionamento dos produtos da Recorrente para transporte se mostram necessários para garantir a sua qualidade.

Peço vênia para transcrever excerto do voto do Conselheiro José Renato Pereira de Deus, que orientou o acórdão n. 302006.556, em que aquela turma analisou as mesmas rubricas aqui analisadas:

O tambor tratado nesse tópico, nada mais é do que um recipiente utilizado para a armazenagem de subprodutos e resíduos do processo produtivo, que em virtude dos serviços de manutenção e limpeza efetuados no parque fabril, devem ser acondicionados para seu transporte.

O recipiente, como dito serve tanto para a remoção quanto para a armazenagem de produto final, possibilitando seu acondicionamento adequado e transporte seguro.

A recorrente utiliza-se ainda de sacarias, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner, injetor, sacas para big bags, paletes, container/contentor flexível, bobinas/filme/filme stretch, etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas para afixação nas embalagens, marcadores e tinta específica para impressoras, braçadeiras, caixa de papelão, filmes, fitas, colas, lacres, fios de algodão e poliéster, barbante, lonas, papelão.

Como podemos observar, levando em consideração a análise dos documentos juntados aos autos e laudo do IPT, referidos materiais são utilizados como embalagens para transporte e manutenção da qualidade do produto final a ser comercializado pela recorrente.

Destarte, considerando que os materiais aqui relacionados subsumem-se ao atual conceito de insumo, devido sua relevância ao processo de produção da recorrente, necessária se faz a reversão da glosa dos crédito realizada pela fiscalização.

No mesmo sentido, o acórdão n. 9303-010.150:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as embalagem big bag, liner, palete e papelão, aquisição de água clarificada e desmineralizada, aparas de plástico e nitrogênio e ao pagamento de Tarifa de Remuneração de Distribuição de Nitrogênio.

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário interposto para, neste particular, dar-lhe provimento para que seja revertida a glosa relativa à rubrica “insumos para embalagem”.

3.38. Neste diapasão, visando espancar eventuais dúvidas acerca da utilização das embalagens em voga, a ora Manifestante colacionou aos autos Lista Técnica de alguns de seus produtos (vide doc. 08 do Recurso Voluntário), evidenciando, por derradeiro, que os materiais de embalagem aqui tratados constituem verdadeiros insumos das mercadorias produzidas pela Manifestante, integrando-as como parte indissociável destas, que compõe o seu custo.

3.39. Assim, conforme demonstrado e corroborado pelas recentes decisões proferidas por esse Tribunal, os gastos experimentados pela Manifestante a título de aquisição de material para embalagem in totum, conferem-lhe direito ao crédito de PIS/COFINS.

Diante do exposto, tendo a Recorrente comprovado de forma suficiente a utilização das embalagens na preservação das características dos produtos durante o transporte, circunstância essencial para a manutenção de sua qualidade e segurança, e sendo incontroversa a existência dos créditos anteriormente glosados, entendo que se impõe a reversão das referidas glosas.

Do mesmo modo, por guardarem relação direta e indissociável com tais materiais, devem igualmente ser revertidas as glosas relativas aos serviços e aos fretes vinculados a esses insumos.

3. Das despesas de energia elétrica

No que se refere aos gastos com energia elétrica, a DRJ entendeu que as despesas com ar de instrumento e ar de serviço não poderiam ser enquadradas como energia térmica, nos termos do inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ainda que tais insumos fossem utilizados como força motriz no processo produtivo.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que em nenhum momento alegou que as aquisições de ar de instrumento e ar de serviço se equiparariam a gastos com energia térmica, mas que se trataria de despesas análogas àquelas incorridas com energia, por serem empregadas como força motriz pela empresa.

Ocorre que não é juridicamente possível a criação de hipóteses de creditamento por analogia, inexistentes no rol taxativo dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Assim, não cabe o reconhecimento do direito ao crédito com fundamento no inciso IX, que trata especificamente de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor.

Todavia, conforme já exposto, à luz do conceito de insumo consagrado pelo STJ, fundamentado nos critérios da essencialidade e da relevância, não subsiste dúvida quanto à possibilidade de reconhecimento do crédito com base no inciso II do art. 3º, uma vez que, na condição de força motriz, o ar de instrumento e o ar de serviço revelam-se essenciais ao regular desenvolvimento da atividade produtiva da contribuinte.

Dessa forma, entendo que devem ser revertidas tais glosas.

4. Dos créditos decorrentes de despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado

No exame dos créditos decorrentes das despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado, a DRJ, com base no Relatório de Diligência, manteve parte das glosas efetuadas pela fiscalização, deixando de admitir os créditos imputados pelo contribuinte nas três hipóteses a seguir descritas, cada qual com fundamentação jurídica específica.

(i) **Créditos relativos a bens com início de depreciação anterior à data de aquisição ou utilização**

Quanto às linhas dos relatórios do sistema SAP em que a data de início da depreciação (coluna AE) era anterior às datas de aquisição ou de utilização do bem, a DRJ manteve a glosa. A Recorrente alegou que tais registros decorreriam de peças de reposição vinculadas à Ordem de Investimento nº 900000, mantidas em estoque até sua efetiva utilização, o que teria ocasionado aparente divergência cronológica.

Todavia, conforme corretamente consignado pela DRJ, a explicação apresentada não atende aos requisitos legais para o início da depreciação. Nos termos do § 2º do art. 305 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), a quota de depreciação somente é dedutível — e, por consequência, apta a gerar crédito — a partir do momento em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

Essa questão já foi analisada no Acórdão nº 3401-007.091 de relatoria do conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, nos seguintes termos:

Em relação aos Créditos do "SAP", voto por negar provimento ao pedido de crédito integral, pois as datas de depreciação não podem, por inviabilidade lógica, se iniciarem antes da data de aquisição. No entanto, voto por dar provimento ao pedido subsidiário, para que seja reconhecido o crédito em análise a partir do momento do início da depreciação tido como correto pela Fiscalização, qual seja, na data em que a peça foi instalada no equipamento respectivo, conforme determina o § 2º do art. 305 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (RIR/99):

Art.305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

(...)

§2ºA quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, §8º).

Pelo exposto, voto por manter tais glosas.

(ii) Créditos relativos a bens alocados em centros de custo não produtivos

No que se refere aos bens do ativo imobilizado vinculados aos centros de custo MAN1 (manutenção), DIS1 e PED1 (pesquisa e desenvolvimento), ADM1 (administrativo) e COM1 (comercial), a DRJ manteve as glosas sob o fundamento de que apenas os bens utilizados diretamente na produção seriam aptos a gerar créditos de PIS e Cofins. A contribuinte, por sua vez, sustentou que tais áreas, embora não se situem no núcleo estrito da produção, são imprescindíveis ao desenvolvimento de sua atividade econômica.

Com razão a Recorrente.

O direito ao creditamento dos encargos de depreciação do ativo imobilizado encontra fundamento no art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, segundo o qual é admitido o crédito relativo a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Entendo que a melhor interpretação a ser dada a esse dispositivo não é aquela que restringir o conceito de “utilização na produção” apenas às etapas de produção em sentido estrito. O processo produtivo deve ser compreendido de forma sistêmica e integrada, abrangendo o conjunto de atividades que viabilizam, sustentam e aperfeiçoam a produção, inclusive aquelas relacionadas à manutenção dos equipamentos, ao desenvolvimento tecnológico, ao suporte administrativo e à estrutura comercial necessária à colocação dos produtos no mercado.

Assim, comprovada a vinculação dos bens do ativo imobilizado aos referidos centros de custo com a atividade econômica desenvolvida pela Recorrente, impõe-se reconhecer o direito ao crédito decorrente das despesas de depreciação, afastando-se as glosas mantidas pela DRJ.

(iii) Créditos apurados com base nos sistemas “legados”

Por fim, a DRJ manteve a glosa integral dos créditos apurados com base nos chamados sistemas antigos ou legados, relativos a aquisições ocorridas antes de 2009 ou vinculadas a projetos de expansão e modernização iniciados até dezembro de 2009. Isso porque, mesmo após sucessivas intimações em diligência, a documentação apresentada revelou-se insuficiente para a comprovação do direito creditório.

Conforme detalhado no Relatório de Diligência, as planilhas apresentadas não permitiam a individualização mínima dos dados necessários à validação dos créditos, tais como: identificação das notas fiscais, datas de aquisição e de imobilização, taxas de depreciação, contas contábeis envolvidas e, sobretudo, a vinculação dos bens aos centros de custo produtivos. Ainda que a empresa tenha alegado que os arquivos continham múltiplas abas e refletiam peculiaridades de seus sistemas, não foi possível à fiscalização verificar a certeza e a liquidez dos créditos pleiteados.

Também nesse sentido, o Acórdão nº 3401-007.091:

Em relação aos Créditos do "Legado", verifico, a partir do relatório de diligência fiscal, que a Fiscalização analisou sim todas as “abas” (sheets) das referidas planilhas, ao contrário do que afirma o recorrente, mas mesmo assim as informações não conduzem ao valor preciso da depreciação, em especial sobre qual o centro de custo a que está vinculada a peça depreciada, impedindo a análise correta sobre a possibilidade de tomada de crédito. Tal informação, registre-se, é dispensável para as deduções na legislação do Imposto de Renda, e talvez por isso não esteja inserida, mas é indispensável para a análise do PIS e da COFINS.

Assim, quanto a este item, voto por negar provimento ao pedido.

Diante do exposto, voto por manter tais glosas.

5. Despesas com transmissão de energia elétrica

A Recorrente sustenta o direito ao creditamento das despesas relativas ao uso e à transmissão da rede elétrica, incluídas na fatura de energia, ao argumento de que tais valores seriam indissociáveis do efetivo consumo, por constituírem condição necessária para o acesso à energia elétrica, especialmente no Ambiente de Contratação Livre, mediante a celebração de contratos CUST e CUSD.

Todavia, não assiste razão à Recorrente.

Aplica-se ao caso a Súmula CARF 224, segundo a qual, somente a energia elétrica efetivamente consumida pode ser considerada para fins de creditamento, não se enquadrando nesse conceito outras despesas ou encargos correlatos:

SÚMULA 224

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

Diante do exposto, deve ser mantida a referida glosa.

6. Dos créditos extemporâneos

Conforme relatado, parte das controvérsias dos presentes autos restringe-se à possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e Cofins sem a necessidade de retificação das declarações apresentadas à Receita Federal do Brasil.

Em um primeiro momento, esta 2ª Turma Ordinária entendeu ser possível afastar a exigência de retificação das declarações, condicionando o aproveitamento dos créditos apenas à certificação de que não teriam sido utilizados em período diverso. Nesse contexto, por meio da Resolução nº 3302-001.180, o julgamento foi convertido em diligência, a fim de que a autoridade de origem procedesse à respectiva apuração.

Às fls. 1.418.685/1.418.694, foi juntado aos autos o Relatório de Diligência Fiscal, cuja conclusão consignou o seguinte:

Assim, o contribuinte faz jus efetivamente ao crédito extemporâneo solicitado no âmbito da linha 22, do DACON transmitido pelo contribuinte. Tal valor, vide DACON (SET/2011), R\$ 3.154.584,66 referente ao saldo credor decorrente de aquisições no mercado interno vinculadas a receita tributada no mercado interno. Podendo ser utilizado tão somente na dedução da contribuição devida.

Ocorre que, no curso do julgamento, sobreveio a Súmula CARF nº 231, a qual estabelece que o aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, aptos a comprovar os créditos e os saldos credores dos períodos correspondentes, nos seguintes termos:

Súmula 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Diante do exposto, ainda que se registre discordância quanto ao posicionamento consubstanciado na referida súmula, cumpre observar que tal enunciado possui caráter vinculante e observância obrigatória pelos Conselheiros deste Conselho, impondo-se sua aplicação aos casos sob julgamento.

Assim, sendo incontroverso nos presentes autos a ausência de DCTF e DACON retificadores, não há como acolher a pretensão da recorrente.

7. Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto por: **(i)** conhecer e negar provimento ao Recurso de Ofício; e **(ii)** dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para (i) reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes das despesas com (i.i) depreciação de bens do ativo imobilizado vinculados aos centros de custo (i.i.i) MAN1 (manutenção), (i.i.ii) PED1 e DIS1 (pesquisa e desenvolvimento), (i.i.iii) ADM1 (administrativo) e (i.i.iv) COM1 (comercial); (i.i.ii) kuriroyal s850, kuriroyal f513, kuriroyal s256, hipoclorito de sódio, kurizet, cloro líquido, cal hidratada, nalco inibidor de corrosão, carbonato de sódio, cloro líquido, e cloreto de sódio; (i.i.iii) solvente hotmelt, solvente dmf, solvente isoparafínico e solvente aromático; (i.i.iv) ar de instrumento e ar sintético; (i.i.v) inibidores de corrosão; (i.i.vi) vaselina; (i.i.vii) gás freon; (i.i.viii) carbonato de sódio 98% e calcita hidratada (caco3); (i.i.ix) esfera de cerâmicas; (i.i.x) gás nitrogênio e nitrogênio líquido; (i.i.xi) areia; (i.i.xii) (cfop 1556 e 2556) - arruela, anel elástico, parafuso, porca sext, pino elástico, contrapino, purgador, máscara de fuga, macacão proteção dupont, cartucho químico, óculos de segurança, água destilada, material calderaria, junta especial, oxigênio industrial, respirador semi facial, barra roscada, máscara descartável, abraçadeira rosca, kit mangueira, válvula agulha, argônio comercial, botteira, cotovelo, flange, tubo flex, adesivo epox, fita teflon, fusível, luva vaqueta, juntas etc; (i.i.xiii) serviços aplicados a peças manutenção, tais como: obturador, guia de obturador, eixo des, eixo pn, junta alumínio, cabo flexível e prato engastamento; (i.i.xiv) frete de itens geradores de crédito tais como: cal hidratada, sílica, óleo compressor, eliminador de névoa, solvente isoparafínico, óleo sonneborn, talco micronizado, freon, vaselina, fluido térmico, areia, borracha sebs e esfera cerâmica; (i.i.xv) manutenção industrial; serviço de montagem de células, serviços pintura industrial; inspeção de equipamentos/tubulação; isolamento térmico, refratário e antiácido; assessoria e consultoria técnica; serviços de caldeiraria, serviço de mecânica e de elétrica; serviços de acesso para manutenção e montagem; gerenciamento de empreendimentos e paradas; serviços de instrumentação; serviços de máquinas de carga e serviços de automação; (i.i.xvi) frete de vendas para empresas ligada; (i.i.xvii) ar de instrumento e ar de serviço.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini, redator designado

Esse Colegiado decidiu, conforme consta da ata:

- *por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso de Ofício para manter a glosa sobre a parcela do crédito vinculado à importação que, após o acórdão da DRJ, foi utilizado em duplicidade, conforme identificado na diligência fiscal, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Marina Righi Rodrigues Lara (relatora); e*
- *por voto de qualidade, para manter a glosa de créditos vinculados à aquisição de pallets e a encargos de depreciação sobre ativo imobilizado utilizado nos centros de custo PED1 e DIS1 (pesquisa e desenvolvimento), ADM1 (administrativo) e COM1 (comercial), vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Marina Righi Rodrigues Lara (relatora)*

Assim, foi a mim designado para elaboração do voto vencedor.

Para efeitos didáticos a análise será por tópicos.

1. Manter a glosa sobre a parcela do crédito vinculado à importação que, após o acórdão da DRJ, foi utilizado em duplicidade, conforme identificado na diligência fiscal.

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres, em dar provimento ao Recurso Voluntário referente as glosas da seguinte forma:

- *Isso porque, sustenta a Recorrente que, em diligência posterior, o Auditor-Fiscal teria indevidamente desconsiderado os efeitos do referido acórdão, ao afirmar que os créditos reconhecidos já teriam sido utilizados em períodos subsequentes (ano-calendário de 2014), defendendo que eventual utilização em duplicidade deveria ser apurada nesses períodos posteriores, e não no trimestre objeto do presente processo.*
- *Assiste razão à Recorrente nesse aspecto.*
- *Com efeito, a utilização dos créditos de PIS e Cofins-Importação ocorre de forma mensal, mediante compensação com as contribuições devidas em cada período de apuração, conforme corretamente reconhecido pela DRJ. Assim, eventual aproveitamento indevido desses créditos em período posterior deveria ser objeto de apuração própria e de eventual glosa no período em que efetivamente ocorreu, não sendo admissível sua repercussão retroativa no trimestre ora analisado.*
- *Desse modo, o cálculo dos créditos vinculados à importação deve observar estritamente os parâmetros fixados pela DRJ no Acórdão nº 09-67551, afastando-*

se qualquer reavaliação fundada em suposta utilização posterior dos créditos em períodos distintos.

- *Diante do exposto, voto por manter a decisão de piso quanto a este ponto.*

Ouso discordar da Ilustre Conselheira no tópico em apreço.

Façamos a análise.

Não é negado que ocorreu aproveitamento do Direito Creditório em duplicidade, sendo que tal evento ocorreu após o Acórdão da DRJ e foi constatado em diligência fiscal determinado pelo CARF.

O Direito Creditório deve ser verificado e confrontado com documentação hábil e idônea, não se confundindo com prazos descritos na Legislação para Lançamento ou homologação para Declaração de Compensação.

Assim, constatado que o crédito foi utilizado em duplicidade deve o mesmo ser alvo de glosas, sob pena de enriquecimento indevido da Recorrente.

Diante do elencado mantenho a glosa constatada pela Autoridade Fiscal.

2. Manter a glosa de créditos vinculados à aquisição de pallets e a encargos de depreciação sobre ativo imobilizado utilizado nos centros de custo PED1 e DIS1 (pesquisa e desenvolvimento), ADM1 (administrativo) e COM1 (comercial)

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres, em dar provimento ao Recurso Voluntário referente as glosas da seguinte forma:

➤ **Encargos Ativo Imobilizado**

- *No que se refere aos bens do ativo imobilizado vinculados aos centros de custo MAN1 (manutenção), DIS1 e PED1 (pesquisa e desenvolvimento), ADM1 (administrativo) e COM1 (comercial), a DRJ manteve as glosas sob o fundamento de que apenas os bens utilizados diretamente na produção seriam aptos a gerar créditos de PIS e Cofins. A contribuinte, por sua vez, sustentou que tais áreas, embora não se situem no núcleo estrito da produção, são imprescindíveis ao desenvolvimento de sua atividade econômica.*
- *Com razão a Recorrente.*
- *O direito ao creditamento dos encargos de depreciação do ativo imobilizado encontra fundamento no art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, segundo o qual é admitido o crédito relativo a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*
- *Entendo que a melhor interpretação a ser dada a esse dispositivo não é aquela que restringir o conceito de “utilização na produção” apenas às etapas de*

produção em sentido estrito. O processo produtivo deve ser compreendido de forma sistêmica e integrada, abrangendo o conjunto de atividades que viabilizam, sustentam e aperfeiçoam a produção, inclusive aquelas relacionadas à manutenção dos equipamentos, ao desenvolvimento tecnológico, ao suporte administrativo e à estrutura comercial necessária à colocação dos produtos no mercado.

- *Assim, comprovada a vinculação dos bens do ativo imobilizado aos referidos centros de custo com a atividade econômica desenvolvida pela Recorrente, impõe-se reconhecer o direito ao crédito decorrente das despesas de depreciação, afastando-se as glosas mantidas pela DRJ.*

Novamente ousou discordar da Ilustre Conselheira no tópico em apreço.

Façamos a análise.

Inicialmente destaque-se que em uma economia onde a competição normalmente seja acirrada, não é possível acreditar que incidem despesas desnecessárias na elaboração de seus produtos/serviços.

Não se discute a importância dos Ativos Imobilizados citados para a Recorrente.

Contudo, como bem delineado pelo STJ não é todo dispêndio que pode ser considerado insumo para fins de tomada de crédito.

No caso em debate, verifica-se importante item de despesa/encargo, mas não relacionado à atividade produtiva da empresa, não se amoldando perfeitamente aos preceitos de Essencialidade/Relevância

Mantenho a glosa nesse tópico.

- Glosa de créditos vinculados à aquisição de pallets

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres, em dar provimento ao Recurso Voluntário referente as glosas da seguinte forma:

Ocorre que, adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, entendo que o já mencionado art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos.

(...)

Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

(...)

3.18. Após serem produzidos e embalados nos sacos acima especificados, os produtos são empilhados sobre os paletes para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque, e logo após a rumar com destino aos seus compradores.

3.19. Tais pranchas de madeira são utilizadas, principalmente, com o objetivo de manter as características físico-químicas dos produtos, evitando que estes fiquem em contato direto com o chão da fábrica, dos caminhões, e assim sejam contaminados por sujidades, umidade, água, lama, microorganismos etc, perdendo suas características originais. Registre-se pela sua importância que os paletes são classificadas muitas vezes como “one way” (Pallet One Way) devido ao fato de os mesmos não serem retornáveis.

3.20. Os paletes, por sua vez, integram a embalagem do produto final, sendo inviável a venda destes sem o emprego dessas plataformas de madeira, sobre os quais são agrupados os sacos (sacos, sacas, big bags, mag bags, contêineres e contentores flexíveis), sendo referido volume envolvido em capas, capuzes, plásticos, e plásticos filmes, a fim de conferir unidade a embalagem como um todo.

Apesar da excelente exposição discordo de tal interpretação quanto a Essencialidade e/ou Relevância no processo produtivo apresentado.

Verificando a descrição contida no Recurso Voluntário depreende-se que a falta dos Pallets no presente processo não inviabiliza a existência do produto acabado, pois apenas colabora no transporte e além do descrito, utilizado após o término da etapa de produção.

Assim sendo, entendo que deva ser mantida a glosa acima descrita.

I – DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por (i) dar provimento parcial ao Recurso de Ofício para manter a glosa sobre a parcela do crédito vinculado à importação que, após o acórdão da DRJ, foi utilizado em duplicidade, conforme identificado na diligência fiscal; e (ii) dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para manter a glosa de créditos vinculados à aquisição de pallets e a encargos de depreciação sobre ativo imobilizado utilizado nos centros de custo PED1 e DIS1 (pesquisa e desenvolvimento), ADM1 (administrativo) e COM1 (comercial).

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini