ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13502.721598/2015-50

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

Processo nº	13502.721598/2015-50
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3401-006.210 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de maio de 2019
Matéria	AI - PIS E COFINS-INSUMOS
Recorrente	ACRINOR ACRILONITRILA DO NORDESTE S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2011 a 31/12/2011

COFINS. INSUMOS. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo 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 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. Nesse contexto, são exemplos de insumo, no processo produtivo de acrilonitrila: nitrogênio (gasoso e líquido) e peróxido de hidrogênio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2011 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. INSUMOS. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo 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 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. Nesse contexto, são exemplos de insumo, no processo produtivo de acrilonitrila: nitrogênio (gasoso e líquido) e peróxido de hidrogênio.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2011 a 31/12/2011

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reverter as glosas em relação a nitrogênio (gasoso e líquido) e peróxido de hidrogênio; e (b) por maioria de votos, para manter o lançamento em relação aos demais itens, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi, que reconheciam os créditos em relação a energia elétrica e a vapor 42Kgf/cm2 e água desmineralizada (demanda).

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre os **Autos de Infração** de fls. 1152 a 1157, e 1158 a 1163[1], lavrados em 18/12/2015, e cientificados ao autuado em 23/12/2015 (fl. 1308), para exigência de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, referentes aos períodos de apuração de agosto a dezembro de 2011, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) anexo às autuações, totalizando originariamente R$ 1.166.848,37 a título de principal, para Contribuição para o PIS/PASEP, e R$ 6.500.862,58, para COFINS, ambas as contribuições acrescidas de juros de mora e de multa de ofício (de 75%).

No TVF de fls. 1165 a 1306, narra a fiscalização que: (a) o presente processo decorre da análise de pedidos de ressarcimento das contribuições não-cumulativas (Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS) efetuados em relação ao quarto trimestre de 2010 e aos quatro trimestres de 2011 (12 processos de ressarcimento relacionados à fl. 1166, estando o terceiro e o quarto trimestres de 2011 sob apreciação da turma nesta mesma sessão de julgamento); (b) após diversas intimações, nem sempre integralmente atendidas, para detalhar os créditos, e com base nas declarações e nos documentos apresentados, a fiscalização analisou, por categoria, os créditos postulados, identificando aqueles a que fazia jus a empresa,

[1] Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

e as glosas cabíveis, detalhadas no quadro a seguir (e às fls. 1190 a 1239 do TVF), em conjunto com as razões de defesa, detalhando ainda a forma de cálculo (e rateio) às fls. 1239 a 1254; (d) houve divergências entre as bases de cálculo constantes em DACON e na Escrituração Fiscal Digital, em relação às notas descritas às fls. 1243 a 1244, não tendo a empresa justificado a contento o fundamento das divergências (*v.g.*, a referente a tomada de crédito de empresa coligada, em outubro de 2011); e (e) após os cálculos e os rateios, chega-se aos valores constantes nas tabelas de fls. 1254 a 1306.

A empresa apresentou **Impugnação** em 21/01/2016 (fls. 1310 a 1339), alegando, em síntese, que: (a) as glosas efetuadas ofendem o disposto nas leis de regência das contribuições não-cumulativas (nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) e a jurisprudência consolidada do CARF acerca do alcance do conceito de insumos, que afasta taxativamente as Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, defendendo que "*os valores despendidos na produção de bens e serviços postos à venda (custos de produção) e as despesas com vendas (despesas) devem ser efetivamente abatidos da base de cálculo do PIS/COFINS*", defendendo-se especificamente em relação às glosas às fls. 1318 a 1339 (transplantadas, para fins didáticos, à tabela a seguir); (b) alternativamente, caso ainda existam dúvidas em relação às glosas, demanda diligência ou perícia técnica, indicando assistente e quesitos às fls. 1323/1324; (c) a divergência encontrada na base de cálculo para outubro de 2011 (entre EFD e DACON) representa exclusão de receitas decorrentes de operação realizada entre a empresa e sua coligada ("Empresa Brasileira de Estireno - EBC"), do mesmo grupo econômico, em que houve faturamento a maior, sendo a diferença objeto de notas de crédito (porque os preços de revenda, nas cinco notas mencionadas à fl. 1335, não faziam frente aos preços de aquisição do produto); e (d) em relação a valores utilizados como desconto da contribuição devida em agosto de 2011, para os quais afirma a fiscalização haver duplicidade com pedido de ressarcimento (no processo nº 13502.900140/2015-65), cabe informar que o referido pedido de ressarcimento ainda não foi objeto de análise, estando aptos os créditos à utilização, e pedindo para ser o pedido de ressarcimento cancelado parcialmente, convalidando-se e alocando-se os valores correspondentes ao presente processo. Protesta, ao final, a defesa, pela juntada de novos documentos e de impugnação complementar.

GLOSAS	***DEFESA***
FICHA 06A (PIS) e 16A (COFINS) - LINHA 02 - Bens utilizados como insumos *(fls. 1190/1194)* ***a) nitrogênio (gasoso e líquido)*** *- utilizado como elemento inertizante em espaços vazios de tanques, para evitar explosões, não se adequa ao conceito legal de insumo, que não abrange qualquer produto gasto no contexto genérico da instalação industrial;* ***b) peróxido de hidrogênio -*** *usado em tratamento de efluentes, para abatimento de cianetos por oxidação, antes de enviar água à companhia, para tratamento biológico, e não se adequa ao conceito legal de insumo, que não abrange qualquer produto gasto no contexto genérico da instalação industrial;* ***c) lacres de segurança -*** *utilizado nas carretas, para garantir a inviolabilidade da carga transportada, e para amostras enviadas a clientes e a laboratório, não se adequa ao conceito legal de insumo, pois é empregado após o processo produtivo;* ***d) vapor 42Kgf/cm^2 e água desmineralizada ("demanda") -*** *aplicados em equipamentos relacionados a etapas do processo produtivo, mas com fundamento em cobertura de custos fixos e remuneração de capital investido;* ***e) pallet de madeira -*** *utilizado em manuseio, movimentação, carga e transporte de produto acabado, em etapa posterior ao processo produtivo;*	***"III.2 – Dos créditos de bens/serviços utilizados como insumos"*** *(fls. 1318/1324)* ***a) nitrogênio (gasoso e líquido)*** *- a própria fiscalização reconhece a essencialidade do nitrogênio como elemento inertizante, sendo tal produto imprescindível como medida de segurança, e sua ausência torna impossível a produção da acrilonitrila, afirmando que os laudos técnicos apresentados atestam a importância do nitrogênio como insumo em todas as etapas do processo produtivo da empresa;* ***b) peróxido de hidrogênio -*** *conforme se depreende dos laudos técnicos apresentados, o produto é essencial para a reação com outras substâncias e posterior envio para o sistema de tratamento de efluentes orgânicos, já tendo o CARF apreciado a questão no Acórdão n. 3403-003.052;* ***c) lacres de segurança -*** *sem sua utilização a atividade da empresa se torna inviável, e, alternativamente, o inciso IX das leis de regência garante créditos em despesas com "armazenagem de mercadoria";* ***d) vapor 42Kgf/cm^2 e água desmineralizada ("demanda") -*** *o contrato firmado junto à COPENE prevê a disponibilização de determinada quantidade, sendo o excedente cobrado em separado com preço unitário diferenciado, tal como ocorreu nas operações autuadas, cabendo registrar que houve efetivo consumo da parcela "demanda";* ***e) pallet de madeira -*** *são essenciais para o manuseio e movimentação do produto, sendo elemento de otimização logística e custo da atividade empresarial, havendo precedentes do CARF pelo creditamento;*
FICHA 06A (PIS) e 16A (COFINS) - LINHA 04 - Despesas de Energia Elétrica *(fls. 1199/1204)* ***f) "Energia Elétrica (consumo)" e "Energia Elétrica 13,8KV Demanda" -*** *em função de haver diferença entre "demanda contratada" e "demanda consumida" de energia elétrica, e da Solução de Consulta SRRF06/Disit n. 14/2013, é vedada a apropriação de créditos com base na potência garantida contratada, cabendo a tomada de créditos apenas em relação à energia consumida, conforme o texto expresso nas leis de regência;*	***"III.3 – Dos créditos relativos a energia elétrica"*** *(fls. 1325/1328)* ***f) "Energia Elétrica (consumo)" e "Energia Elétrica 13,8KV Demanda" -*** *por ser a empresa produtora de grande porte, possui contratos de fornecimento de energia elétrica ("demanda contratada") junto à COPENE, sendo a "reserva de capacidade" (cf. Resolução Normativa ANEEL n. 414/2010) a demanda de potência ativa obrigatória e continuamente disponibilizada pela concessionária no ponto de entrega, e que deve ser integralmente paga, e complementada, se houver excedente, e não houve comprovação e que a empresa não tenha consumido a demanda contratada. Cita ainda precedentes do CARF sobre o tema.*

GLOSAS *(continuação)*	***DEFESA*** *(continuação)*
FICHA 06A (PIS) e 16A (COFINS) - LINHA 06 - Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica *(fls. 1205/1211)* ***h) "débito direto", "serviços de manutenção predial", "serviços de montagem, pintura, isolamento e revestimento", "serviço de manutenção preventiva e corretiva nos aparelhos de ar condicionado", "Inspetor de Equipamento Pleno", "Serviços de Projetos de Desenhos Industriais", "Arquivista técnico", "Prestação de serviços de assessoria pertinentes à função segurança industrial", "Prestação de serviços de elaboração e distribuição de refeições", e "Locação de Sanitários Químicos" -*** *não se enquadram como aluguel de equipamentos nem podem gerar créditos como serviços;*	***"III.4 – Dos créditos sobre Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos"*** *(fls. 1328/1331)* ***h)*** *as glosas foram efetuadas nas contas 442250, 442150 e 444199 do "Livro Diário Auxiliar", por não indicarem a procedência do crédito ou não se enquadrarem como "aluguel de máquinas e equipamentos", cabendo mencionar que a empresa trabalha com a estrutura contábil de centro de custos, sendo que as contas que iniciam com os números 3 e 4 estão diretamente vinculadas a seu processo produtivo, ainda que não estejam vinculadas a aluguel de máquinas e equipamentos. A fiscalização, no caso, desconsiderou o Princípio da Verdade Material. Para demonstrar que o trabalho fiscal foi deficiente, a defesa exemplifica (fl. 1350), em relação ao período autuado, com:* ***serviços de inspeção de equipamento****, destacando que faz jus ao crédito, ainda que a classificação contábil esteja incorreta.*
FICHA 06A (PIS) e 16A (COFINS) - LINHA 07 - Despesas de armazenagem e fretes na Operação de Venda *(fls. 1211/1232)* ***i) serviços de armazenagem de insumo importado, despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima (glosados com base em planilha apresentada pela empresa)*** *- não encontram previsão legal para apropriação de créditos (em relação a insumos importados, mencionando as Soluções de Consulta SRRF08/Disit n. 313/2011 e a SRRF10/Disit n. 92/2012);* ***j) serviços de locação de estação de rádio, aluguel de rádios, serviços de pintura, isolamento e revestimento, material elétrico de uso geral, Inspetor de Equipamento Pleno, "argamassa para aplicação de piso e azulejo no sanitário masculino ADM 06" e materiais para sanitários, serviços de recuperação de vidrarias, serviços de inspeção, "talha pneumática com corrente (60 metros)", materiais de pintura de uso geral, cano para instalação de duchas e chuveiros, serviços de manutenção e reforma; serviços lavagem industrial, serviços gerais, materiais de manutenção, "rateio de despesas com transporte de funcionários no mês", "rateio de despesas com alimentação de funcionários", conserto de bicicletas da produção, contratação de aux. técnico de segurança, e itens não identificados (glosados com base em "Diário auxiliar do estoque" e "Razão")*** *- não encontram previsão legal para apropriação de créditos;*	***"III.5 – Dos créditos sobre Despesas de armazenagem e fretes na Operação de Venda"*** *(fls. 1331/1334)* ***i)*** *as glosas foram efetuadas, entre outros, em relação a* ***despesas portuárias, despesa de frete e armazenagem de insumos importados e despesas "administrativas"****. O frete é necessário à atividade empresarial, e as empresas Concórdia, Flumar e Breyner são transportadoras, não podendo ser glosadas despesas de suas notas como* ***despesas portuárias****, e todos os valores de transporte em qualquer etapa do processo produtivo geram créditos. Sobre as despesas portuárias, serviços portuários, não podem ser compreendidos como parte da importação, mas sim como custo da atividade empresarial, gerando créditos. E o direito ao crédito, nas leis de regência das contribuições, não está restrito a bens adquiridos no mercado interno.* ***j)*** *as glosas efetuadas com base em* ***"Diário auxiliar do estoque" e "Razão"****, em contas de número 442210, 442220, 442120 e 442230, entre outras, referem-se a aquisições de bens e serviços essenciais à atividade da empresa.*

A **decisão de primeira instância** (fls. 1526 a 1592), proferida em 27/01/2017, foi, por unanimidade de votos, pela improcedência da impugnação, sob os seguintes fundamentos: (a) a alegação de que as Instruções Normativas da Receita Federal descumpriram ou alteraram o conceito legal de insumo não pode ser enfrentada pela DRJ, devendo o conceito de insumos ser compreendido dentro do contexto de tais normas infralegais; (b) não é a essencialidade do bem que dá direito ao crédito, mas o enquadramento

nas referidas Instruções Normativas; (c) a jurisprudência do CARF não vincula o julgamento pelas DRJ; (d) em relação a energia elétrica, a análise das notas fiscais demonstra a insubsistência das alegações da empresa (exemplificando com a nota 46001), aclarando a definição de demanda contratada na mesma norma da ANEEL citada pela empresa; (e) a glosa em relação a "vapor 42 kgf/cm^2" e a "água desmineralizada" não se refere a esses bens, mas às rubricas a eles atrelada como "demanda", que se referem a tarifas para disponibilização, aplicando-se entendimento equivalente ao externado em relação a energia elétrica; (f) as glosas em relação a "despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos" não se deveram somente à contabilização em conta errada, como demonstrado no TVF, mas a inadequação ao conceito de insumo; (g) despesas portuárias não geram créditos sendo irrelevante o tipo de empresa que as pagou; (h) apenas operações de venda (e as importações não são vendas efetuadas, mas compras de insumos) geram crédito, segundo as leis de regência, citando a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 186/2010; (i) não houve contraposição específica em relação às demais glosas; (j) verificando os argumento de defesa, percebe-se que a empresa é que emitiu notas de crédito para evitar prejuízos pela "CBE" na venda de acrilonitrila, mas não se comprovou venda a maior, como se percebe pelos cotejos efetuados no TVF, não contrapostos pela defesa; (k) a glosa aos créditos que foram também objeto de pedido de ressarcimento são corretas; e (l) não há a necessidade de diligência ou perícia.

Ciente da decisão de piso em 13/02/2017 (Termo à fl. 1597), a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em 14/03/2017 (fls. 1608 a 1651), reiterando o impugnado em relação ao conceito de insumo (juntando jurisprudência do CARF) e às glosas (endossando genericamente a demanda por diligência em algumas), bem assim sobre a receita de outubro/2011 e os valores demandados em processo de ressarcimento e aproveitados, e acrescentando que a DRJ utilizou conceito de insumos inadequado, vinculado às citadas Instruções Normativas da Receita Federal.

O processo foi enviado ao CARF em 14/03/2017 (fl. 1659) e distribuído a este relator, por sorteio, em janeiro de 2019.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele se conhece.

Restam contenciosos, no presente processo, os seguintes temas: (a) conceito de insumos na legislação que rege as contribuições e sua aplicação no que se refere a: (a.1) aquisição de bens (nitrogênio - gasoso e líquido; peróxido de hidrogênio; lacres de segurança; vapor 42Kgf/cm^2 e água desmineralizada - "demanda"; e *pallet* de madeira); (a.2) "Energia Elétrica (consumo)" e "Energia Elétrica 13,8KV Demanda"; (a.3) despesas não enquadradas como "Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica"; e (a.4) despesas não enquadradas como "Despesas de armazenagem e fretes na Operação de Venda"; (b) divergência encontrada na base de cálculo para outubro de 2011 (entre EFD e

DACON); e (c) existência, para agosto de 2011, de duplicidade com pedido de ressarcimento (no processo nº 13502.900140/2015-65).

Entretanto, cabe, preliminarmente, analisar a demanda da empresa por diligência, especificada na impugnação e tratada de forma geral no recurso voluntário.

1. Da verdade material e da demanda por diligência/perícia

Em sua impugnação, a empresa defende que restou demonstrado o direito creditório em relação aos bens desenquadrados do conceito de insumos pela fiscalização (nitrogênio - gasoso e líquido; peróxido de hidrogênio; lacres de segurança; vapor 42Kgf/cm^2 e água desmineralizada - "demanda"; e *pallet* de madeira), mas requereu a realização e diligência, em caso de a autoridade julgadora necessitar de esclarecimentos adicionais, indicando assistente (fl. 1323) e quesitos (fl. 1324), nos quais, basicamente, se indaga se tais bens são "utilizados ou aplicados no processo produtivo", e de que forma, adicionando questões específicas sobre "vapor 42Kgf/cm^2 e água desmineralizada" (se são contratados e efetivamente consumidos no processo produtivo) e "*pallet* de madeira" (se é possível a manipulação da produção industrial sem sua utilização). Em relação a energia elétrica, indaga ainda se é possível afirmar que a energia não foi consumida (fl. 1328). Ao final da impugnação, a empresa protesta pela juntada de novos documentos e de impugnação complementar, apesar de não ter carreado aos autos elementos adicionais.

A demanda por diligência e a produção de provas complementar são rechaçadas pelo julgador de piso, que entendem serem os elementos que figuram no processo aptos à formação de convicção.

Em sede recursal, as menções a demanda por diligência são mais escassas e genéricas, às vezes para apontar que a fiscalização foi fundada em documentos, sem verificações *in loco*, afrontando-se a verdade material, outras argumentando que, a partir de defesa por amostragem em relação alguns itens incorretamente enquadrados pela própria empresa (fl. 1639), deveriam ser apuradas todas as notas glosadas, dando-se oportunidade à recorrente para "especificação/detalhamento dos serviços a ela relacionados" (fl. 1640), e deveria ser realizada diligência em todas as notas relacionadas aos créditos para glosas do Diário Auxiliar do Estoque e do Razão, em observância ao princípio da verdade material (fl. 1645).

Pelo que se percebe na argumentação de defesa, as demandas por diligência são atreladas ao princípio da verdade material, não havendo mais questionamentos específicos, mas solicitação de verdadeira dilação probatória, para que a empresa apresente detalhamentos que não logrou trazer aos autos ao longo do contencioso.

Sobre a verdade material, bem ensina James MARINS que envolve não só o dever de investigação, por parte do fisco, mas o dever de colaboração, do sujeito passivo:

> *"As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação*

> *da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos."*[2]

O que se percebe é que busca a empresa ancorar-se em suposto alargamento da chamada "verdade material" para carrear ao processo elementos que já poderia ter apresentado desde o início do contencioso, ou ainda antes, durante o procedimento fiscal, do qual foi regularmente cientificada.

Entendo que o contencioso fiscal administrativo contempla a verdade material não como autorização alargada para produção de prova pelas partes, inclusive fora dos prazos processuais, mas como garantia de que o julgador, na dúvida sobre algum elemento de fato do processo possa buscar o esclarecimento necessário à correta solução da lide.

No caso em análise, entendo que as genéricas e sintéticas demandas por diligência que restaram em sede recursal não se amoldam a tal função outorgada à verdade material, e representam basicamente solicitação para que a fiscalização verifique elementos que a parte já poderia ter carreado aos autos (e, em alguns casos, o fez, permitindo a análise que faremos, nos tópicos específicos deste voto).

Pelo exposto, rechaço as demandas recursais por diligência, entendendo que o processo está apto a julgamento.

2. Do conceito de insumos na legislação que rege as contribuições (para o PIS/PASEP e COFINS)

O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e nº 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange "*as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado*" e "*os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto*".

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF). Contudo, tal tarefa se revela improfícua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI é demasiadamente restritivo, e o encontrado na legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de "*despesas operacionais*", chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - *v.g.* incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

[2] Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial, 8. Ed., São Paulo: Dialética, p. 174.

A Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, e a Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS não-cumulativa, explicitam, em seus arts. 3º, que podem ser descontados créditos em relação a:

> *"II - bens e serviços, **utilizados como insumo** na prestação de serviços e **na produção ou fabricação** de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, **inclusive combustíveis** (...)" (grifo nosso)*

A mera leitura dos dispositivos legais já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação do bem destinado à venda.

Há, assim, que se concluir que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final, como vem reiteradamente decidindo este CARF:

> *"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...)." (Acórdão 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime – em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014) (na mesma linha os Acórdãos nº 3403-002.469 a 477; nº 3403-001.893 a 896; nº 3403-001.935; nº 3403-002.318 e 319; nº 3403.002.783 e 784, e nº 3401.003.097)*

Ademais, tal conceito, já corrente no âmbito do CARF, foi recentemente endossado pelo STJ, no REsp nº 1.221.170/PR:

> *"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 SEGUINTES 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)" (grifo nosso)*

A RFB, inclusive, já passou a adotar tal conceito em processos mais recentes, e sobre ele se manifestou no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, fruto da decisão vinculante no REsp nº 1.221.170/PR.

> *"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.*
>
> *Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido* ***à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica****.*
>
> *Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*
>
> *a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":*
>
> *a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";*
>
> *a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";*

> *b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":*
>
> *b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";*
>
> *b.2) "por imposição legal". (Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II)" (grifo nosso)*

Portanto, apesar de o conceito de insumos não ser tão alargado como demanda a defesa (a ponto de abranger despesas administrativas, como alimentação e transporte de funcionários), é imperioso destacar que também não é tão restritivo quanto entenderam a fiscalização e o julgador de piso nestes autos (exigindo contato físico com o produto), com fundamento em Instruções Normativas de alcance que não foi integralmente chancelado pelo Poder Judiciário, sendo posteriormente restrito de forma vinculante pelo STJ.

Deve, então, ser aplicado ao caso concreto, para as contribuições, o conceito de insumo vinculante editado pelo STJ, e que acompanha o que já vinha adotando este tribunal administrativo, em função 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 (atividades econômicas desenvolvidas pela empresa). Afinal de contas, não se pode distanciar a leitura efetuada pelo STJ (nossa corte de controle de legalidade) do próprio texto legal, que assegura créditos a "*bens e serviços, utilizados como* ***insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos*** *destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)*" (grifo nosso).

Assim vem decidindo este CARF, inclusive em seu colegiado uniformizador de jurisprudência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> *"COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da* ***relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços****. Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços." (Acórdão n. 9303-008.216, Rel. Cons. Andrada Marcio Canuto Natal, unânime - em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*
>
> *"CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o* ***conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não***

> ***cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda***. *(Acórdão n. 9303-008.213, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, unânime - em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*

À luz de tal conceito, analisa-se, a seguir, cada uma das glosas efetuadas que foram objeto de contestação, restando, em decorrência, mantidas as glosas que não foram especificamente questionadas pela defesa, em função de preclusão consumativa.

2.1. Dos bens utilizados como insumos

As glosas em relação a bens utilizados como insumos, como relatado, resumem-se a "nitrogênio - gasoso e líquido"; "peróxido de hidrogênio"; "lacres de segurança"; "vapor 42Kgf/cm^2 e água desmineralizada - demanda"; e "*pallet* de madeira".

2.1.a) Em relação ao **nitrogênio (gasoso e líquido)**, reconhece a fiscalização que é utilizado como elemento inertizante em espaços vazios de tanques, para evitar explosões, afirmando que não se adequaria ao conceito legal de insumo, por ser produto gasto no contexto genérico da instalação industrial. Em sua defesa, a empresa afirma que a própria fiscalização reconhece a essencialidade do nitrogênio como elemento inertizante, sendo tal produto imprescindível como medida de segurança, e que sua ausência torna impossível a produção da acrilonitrila, afirmando que os laudos técnicos apresentados atestam a importância do nitrogênio como insumo em todas as etapas do processo produtivo da empresa.

Entre os documentos apresentados na impugnação, encontram-se os laudos técnicos de fls. 1367 a 1372, nos quais se afirma que o processo produtivo de acrilonitrila é dividido em três etapas: reação, recuperação e purificação, sendo o nitrogênio utilizado em todas (para estabilização do produto, evitando sua polimerização). Aliás, o laudo sobre o processo de produção de acrilonitrila já constava no processo ainda antes da impugnação (fls 639 a 642), dando conta do emprego do nitrogênio em todas as três etapas de produção.

Não consta que a fiscalização divirja que o nitrogênio seja efetivamente utilizado em todas as três etapas de produção. Aliás, afirma a fiscalização textualmente que (fls. 1191/1192):

> *"Tendo em vista a volatilidade da acrilonitrila e de seus subprodutos, há a possibilidade dos produtos fabricados geraram vapores, os quais ao ocuparem os espaços vazios dos vasos e tanques de estocagem propiciariam a formação de uma atmosfera explosiva. Assim,* ***o nitrogênio (gasoso ou líquido) é utilizado para inertizar os referidos espaços vazios. Entretanto, em que pese a necessidade de utilização do nitrogênio como elemento inertizante****, aplicação essa que presume-se (sic) envolver, essencialmente, medida de segurança,* ***nem todo produto consumido ou gasto no contexto genérico da Instalação Industrial se insere no conceito legal de "insumo", como partícipe direto do processo produtivo****.* ***Nesses termos, as aquisições de nitrogênio (gasoso e líquido) não serão admitidas para fins de creditamento****." (grifo nosso)*

No texto descrito pela própria fiscalização, não vejo como excluir o nitrogênio do conceito de insumo na legislação que rege a s contribuições, ainda mais diante da

uniformização jurisprudencial vinculante promovida pelo STJ, no citado REsp nº 1.221.170/PR. Veja-se que a DRJ, ao apreciar a matéria, descartou o critério da essencialidade, posteriormente consagrado pelo STJ (fl. 1578):

> *"A impugnante alega que o nitrogênio seria essencial em todas as etapas de produção da empresa, apresentando laudo técnico que comprovaria sua alegação. O laudo, que está juntado às fls. 1371/1372 e 1482/1483, assim descreve o citado produto:*
>
> > ***Nitrogênio Gasoso** – utilizado nos tangues de estocagem para estabilização do produto, evitando sua polimerização.*
> >
> > ***Nitrogênio Líquido** – idem ao nitrogênio gasoso. Só é usado na falta deste.*
>
> *Aqui vale ressaltar que, como visto, **não é a essencialidade de um bem que o caracteriza como insumo, mas o fato de ele sofrer alterações**, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.*
>
> *No caso, **o nitrogênio é utilizado apenas para inertizar os espaços vazios, ou seja, apenas como medida de segurança**, não tendo ação direta exercida sobre o produto em fabricação, razão pela qual está correta a glosa efetuada pelo autuante." (grifo nosso)*

Entendo, de forma diversa, e à luz do critério da essencialidade, que a própria RFB detalhou no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, como relativo a 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*", que o nitrogênio, no caso em análise, é necessário à obtenção do produto final, cuja produção restaria comprometida, em termos de segurança, ou mesmo qualidade, em sua ausência.

Em caso semelhante, este CARF reverteu glosas em relação a gás nitrogênio igualmente utilizado em inertização, de forma unânime:

> *"CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.*
>
> *Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, **para reverter a glosa sobre gás nitrogênio**, e (...), vencido o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, que dava provimento parcial em menor extensão para **reverter a glosa apenas sobre o crédito na aquisição de gás nitrogênio**." (Acórdão n. 3302-005.548, Rel.*

Cons. Paulo Guilherme Déroulède, unânime - em relação ao gás nitrogênio, sessão de 19.jun.2018) (grifo nosso) (o mesmo colegiado, no Acórdão n. 3302-006.556, de 26.fev.2019, unanimemente reconheceu créditos em relação a gás nitrogênio e nitrogênio líquido) (a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n. 9303-008.047, de 20.fev.2019, também reconheceu, de forma unânime, em função de essencialidade, créditos em relação a hidrogênio destinado, v.g., a mistura que garante atmosfera adequada em interior de forno, para processo de recozimento).

Pelo exposto, reverto as glosas em relação a nitrogênio (gasoso e líquido).

2.1.b) Em relação ao **peróxido de hidrogênio**, a fiscalização reconhece que é usado em tratamento de efluentes, para abatimento de cianetos por oxidação, antes de enviar água à companhia, para tratamento biológico, entendendo que não se adequa ao conceito legal de insumo, que não abrange qualquer produto gasto no contexto genérico da instalação industrial. Em sua defesa, a empresa afirma que, conforme se depreende dos laudos técnicos apresentados, o produto é essencial para a reação com outras substâncias e posterior envio para o sistema de tratamento de efluentes orgânicos, já tendo o CARF apreciado a questão no Acórdão n. 3403-003.052.

Aqui se repete a argumentação do tópico anterior. A fiscalização afirma (fl. 1192) que "*dúvidas não há de que tal etapa reporta-se (sic) a fase preliminar de 'tratamento de efluentes' (adequação do descarte), para posterior envio à Central de Tratamento de Efluentes Líquidos - CETREL, Unidade de Camaçari/BA*", e que "*parte da água gerada no processo é extraída com pequena quantidade de cianetos que, por se apresentar com baixa toxicidade, é tratada com peróxido de hidrogênio para abatimentos dos cianetos por oxidação e daí, enviada à Cetrel para tratamento biológico*". Por seu turno, a defesa concorda com a afirmação sobre o emprego do peróxido de hidrogênio, mas não com o conceito de insumo utilizado pela fiscalização, que aqui já se apurou ser demasiadamente restritivo, em face de precedente vinculante do STJ.

E a DRJ entende (fl. 1578) que "*[n]ovamente cabe dizer que não é a essencialidade de um bem que dá direito a crédito, mas esse bem se enquadrar no conceito de insumo determinado pela legislação vigente*", e que "*o peróxido de hidrogênio não pode ser considerado insumo porque também não age diretamente sobre o produto em fabricação, mas é utilizado em fase preliminar de tratamento de efluentes*".

Sobre o acórdão do CARF citado pela defesa, de nº 3403-003.052, no qual se decidiu unanimemente (com minha participação) que é possível a tomada de crédito das contribuições sobre processamento de resíduos, cabe aqui endosso a seu teor. Aliás, esse é o entendimento que tem prosperado também unanimemente neste colegiado:

"INSUMO. CONCEITO. Insumo, para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Para tanto, esses itens, sejam serviços, mercadorias, ou intangíveis, devem ser intimamente ligados à atividade-fim da empresa e, principalmente, ser utilizados efetivamente, e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo de maneira imprescindível para geração de receitas, observadas as demais restrições previstas expressamente em lei, em especial, a

> *de que não sejam tratados como ativo não-circulante, hipótese em que já previsão específica de apropriação.*
>
> *Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, em negar provimento ao recurso de ofício, e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para ... (h) **reconhecer a apropriação de créditos em relação a tratamento dos efluentes emitidos** e do lixo produzido no processo de industrialização; (...)" (Acórdão n. 3401-004.477, Rel. Cons. Tiago Guerra Machado, unânime, de 18.abr.2018) (grifo nosso) (No mesmo sentido os Acórdãos n. 3403-815 a 821, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime, 27.fev.2014) (Ainda em tal sentido os Acórdãos 3402-003.519 e 521, Rel. Cons. Maysa de Sá Pittondo Deligne, maioria, vencido o Cons. Jorge Freire, sessão de 01.dez.2016)*

Não me parece que o tratamento de efluentes decorra de opção comercial da empresa, mas sim de estrito atendimento à legislação vigente. Daí sua essencialidade ao processo produtivo, pois não se tem dúvidas de que a ausência de tratamento inviabilizaria a continuidade da atividade produtiva da empresa.

Aliás, foi exatamente o que decidiu, em mais de uma oportunidade, de forma unânime, a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> *"DESPESAS. EFLUENTES INDUSTRIAIS. TRATAMENTO/DESTINO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. **As despesas com tratamento e destino de efluentes decorrentes do processo de industrialização dos produtos fabricados/vendidos pelo contribuinte geram créditos** passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor." (Acórdão n. 9303-008.400, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, unânime, sessão de 20.mar.2019) (grifo nosso)*
>
> *"PRODUÇÃO DE COBRE ELETROLÍTICO. CAL VIRGEM E CAL HIDRATADA. POSSIBILIDADE. A cal virgem e a cal hidratada devem ser consideradas como insumos pois guardam caráter de necessidade e essencialidade ao processo produtivo do cobre eletrolítico, ou seja, há relação de pertinência com o processo produtivo. Além disso, **serão também considerados como insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS não cumulativos mesmo pelo critério de integrarem o processo de produção, pois empregados diretamente na fabricação dos bens destinados à venda - no tratamento da água que ingressa na cadeia produtiva e nos efluentes que são originados do referido processo**." (Acórdão n. 9303-005.813, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, unânime - em relação ao tema, sessão de 17.out.2017) (grifo nosso)*

Pelo exposto, e endossando a jurisprudência deste tribunal, reverto as glosas em relação a peróxido de hidrogênio.

2.1.c) Em relação aos **lacres de segurança**, a fiscalização narra que são utilizados nas carretas, para garantir a inviolabilidade da carga transportada, e para amostras enviadas a clientes e a laboratório, não se adequando ao conceito legal de insumo, pois empregados após o processo produtivo. Em sua defesa, a empresa afirma que, sem a utilização dos lacres de segurança, a atividade da empresa se torna inviável, e, alternativamente, que o inciso IX das leis de regência garante créditos em despesas com "armazenagem de mercadoria".

Nesse caso, acordamos com a fiscalização (e com o julgador de piso) no sentido de que os lacres não guardam relação com o processo produtivo da empresa, sendo incabível sua classificação como insumo, antes ou após a decisão vinculante do STJ, pois os lacres não são nem essenciais nem relevantes ao processo produtivo de acrilonitrila, a nosso ver. Ao contrário do que sugere a empresa, não vislumbro na ausência do lacre de segurança a inviabilidade da produção de acrilonitrila.

E, quanto à demanda alternativa de aplicação do inciso IX das leis de regência das contribuições, cabe destacar que trata de serviços de armazenagem, como já havia salientado a DRJ, sem contraposição específica na peça recursal.

Pelo exposto, mantenho a glosa em relação a lacres de segurança.

2.1.d) Em relação a **vapor 42Kgf/cm^2 e água desmineralizada ("demanda")**, a fiscalização informa que são aplicados em equipamentos relacionados a etapas do processo produtivo, mas com fundamento em cobertura de custos fixos e remuneração de capital investido. Em sua defesa, a empresa alega que o contrato firmado junto à COPENE prevê a disponibilização de determinada quantidade, sendo o excedente cobrado em separado com preço unitário diferenciado, tal como ocorreu nas operações autuadas, cabendo registrar que houve efetivo consumo da parcela "demanda".

Para detalhar a imputação fiscal (glosas das parcelas referentes a "demanda"), menciona o autuante o "Contrato de Fornecimento de Utilidades entre Copene Petroquímica do Nordeste S/A (antiga denominação da Braskem S.A.) e Acrinor Acrilonitrila do Nordeste S.A." (Contrato CV-1.044/99, fornecido pela empresa em atendimento a intimação fiscal). Em tal contrato (cláusula segunda), é previsto que a COPENE cede à ACRINOR o direito de uso de dutos de transmissão, e se obriga a realizar, às suas expensas, manutenção da tubulação de interligação à ACRINOR, e diferencia (cláusula quarta) "demanda" (calculada por fórmula prevista na cláusula nona) de "consumo" (o totalizado nos medidores). Disso conclui a fiscalização (fls. 1193/1194):

> *"Assim sendo, **em que pese o** "**Vapor 42 kgf/cm^2**" **e a** "**Água Desmineralizada**" **possam ser admitidos como** "**insumos**" **geradores de créditos, uma vez que aplicados em equipamentos relacionados a etapas do processo produtivo**, a partir das prescrições contidas no "Contrato de Fornecimento de Utilidades", e das informações extraídas da Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas pelos fornecedores desses produtos, **esta Fiscalização firmou entendimento no sentido de que no preço final de aquisição existe uma componente, qual seja, "demanda", cuja exigência não decorre de um consumo específico, efetivo, do insumo**, tendo, sim, a respectiva cobrança fundada na garantia das especificações técnicas e condições de fornecimento firmadas em contrato.*

> *Noutras palavras, poder-se-ia afirmar que a cobrança da parcela intitulada "demanda" tem como fundamento a cobertura de custos fixos e a remuneração do capital investido." (grifo nosso)*

A DRJ endossa o posicionamento da fiscalização, que não glosou a quantia consumida de vapor 42Kgf/cm^2 e de água desmineralizada, mas apenas a parcela de tais rubricas referentes a "demanda", que se refere a tarifa para disponibilização, e não efetivo consumo.

No recurso voluntário, a empresa simplesmente reproduz a argumentação que já havia externado na impugnação, de que o contrato (fls. 743/762) prevê a disponibilização a preço reduzido dentro de quantidade pré-estabelecida, e que a demanda excedente é cobrada em separado, o que seria exemplificado pelo documento de fls. 1485 a 1518, juntado ainda na impugnação, e que a parcela "demanda" representa efetivo consumo.

Analisando o referido contrato, na cláusula referente ao faturamento (nona), para os dois produtos em discussão, tem-se (fls. 751/752):

> *"09.2 – Para fins cálculo (sic) dos **valores a serem faturados**, a COPENE adotará os seguintes procedimentos:*
>
> ***ÁGUA DESMINERALIZADA**, ... nos dois pontos de entrega e **VAPOR para ACRINOR SUL** – a **maior demanda apurada** na forma prevista em 04.2 acima, será multiplicada pela parcela da **tarifa referente a demanda**, **mais o consumo real registrado** no período do faturamento, multiplicado pela parcela da **tarifa referente ao consumo**.*
>
> ***VAPOR DE 42 KG para o ponto ACRINOR** – a COPENE adotará a **fórmula** abaixo **para faturar a demanda** do vapor no período autorizado de consumo:*
>
> *Fatur. Vapor = [(Da x dA / 30) x Pd + (Cr x Pc)] x 1,2, onde:*
>
> *Da = demanda acordada entre as partes com 30 dias de antecedência.*
>
> *dA = nº de dias acordado entre as partes em que haverá demanda de vapor.*
>
> *Pd = parcela do preço de lista praticado pela COPENE, referente a demanda.*
>
> *Cr = **consumo real do mês**.*
>
> *Pc = preço da parcela de consumo." (grifo nosso)*

Claro, no texto do contrato, que a parcela referente à "demanda" não guarda identidade com o consumo efetivo, mas a ele é agregada, como "tarifa" diferenciada.

As demandas contratadas de utilidade/mês podem ser encontradas no Anexo "A" (fl. 759).

I - Demandas Contratadas de Utilidades/mês

	ACRINOR	ACRINOR SUL
I.1 - Água Desmineralizada		
a partir de janeiro/1999	23 m3/h	- -
a partir de janeiro/2001	23 m3/h	6 m3/h
I.2 - Vapor de 42 kgf/cm2		
A partir de janeiro/2001	---	9 t/h

E os preços das utilidades para os mesmos itens constam no Anexo "C" (fl. 761). Os valores consumidos (consumo real) são apurados por meio de medidores (cláusula quarta, item 04.6, e cláusula quinta), sendo previstas penalizações para o atingimento de limites máximos sem autorização prévia da COPENE (item 04.7 da cláusula quarta).

A empresa apresenta notas fiscais às fls. 743/762, com o intuito de demonstrar que a parcela "demanda" representa efetivo consumo, sendo a "demanda excedente" cobrada em separado.

Verificando as citadas notas, percebe-se que estão longe de comprovar o alegado pela defesa, de modo a afastar a imputação fiscal de distinção entre consumo e demanda (endossada pelas cláusulas contratuais). Percebe-se que há, nas notas, parte da cobrança, *v.g.*, em relação a "U073-água desmineralizada" e parte em relação a "água desmineralizada demanda", ou parte em relação a "U014-vapor 42 Kg/cm^2" e parte para "vapor 42 Kg/cm^2 demanda", mas não há vestígios de que ambas as rubricas se refiram a efetivo consumo, como alega a defesa. Aliás, nas notas sequer há preenchimento dos campos "período de fornecimento" e "data da leitura".

Ademais, não move o mínimo esforço a defesa, para, afastando a alegação fiscal fundada nos contratos, calcular, a partir dos valores e quantidades expressos nas citadas notas, se os montantes se refeririam a penalizações (por atingimento de limites máximos), ou a valores que independem do consumo efetivo.

Recorde-se que a fiscalização não glosou créditos de "vapor 42Kgf/cm^2" e "água desmineralizada" efetivamente consumidos, entendendo (a nosso ver, corretamente), que constituem insumos segundo a legislação que rege as contribuições. As parcelas glosadas são exclusivamente aquelas que foram discriminadas nas notas como "demanda".

Por ser consistente o argumento da fiscalização, verificado nos contratos, e não afastado pela defesa, mantenho a glosa em relação a "vapor 42Kgf/cm^2 - demanda" e "água desmineralizada - demanda".

2.1.e) Em relação a ***pallets* de madeira**, a fiscalização adverte que são utilizados em manuseio, movimentação, carga e transporte de produto acabado, em etapa posterior ao processo produtivo. Em sua defesa, a empresa sustenta que são essenciais para o manuseio e movimentação do produto, sendo elemento de otimização logística e custo da atividade empresarial, havendo precedentes do CARF pelo creditamento (Acórdãos n. 3802-001.621 e 3802-001.633).

A DRJ ressaltou que tais precedentes do CARF não vinculam seu entendimento, e que os *pallets* de madeira são utilizados apenas em produtos que já estão prontos, não havendo inovação em relação ao tema, por parte da defesa, no recurso voluntário.

Neste colegiado, é recorrente a análise de contenciosos sobre as contribuições não cumulativas que abrangem *pallets*. Com apenas dois dos membros da atual formação do

colegiado, decidiu-se, em fevereiro de 2016, unanimemente, negar o crédito em relação a *pallets* e caixas, em acórdão de minha relatoria (Acórdão n. 3401-003.096).

Em janeiro de 2017, em três processos de minha relatoria (Acórdãos n. 3401-003.400), o crédito em relação a *pallets* foi concedido, por maioria (vencidos o relator e os Cons. Fenelon Moscoso de Almeida e Rodolfo Tsuboi). Na ocasião, redigiu o voto vencedor o Cons. Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, e apresentou declaração de voto sobre *pallets* o Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, mencionando precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n. 9303-003.478).

No julgado mais recente desta turma encontrado no sítio *web* do CARF, buscando-se a palavra "*pallet*" (Acórdão n. 3401-004.362, de janeiro de 2018), o crédito em relação a "frete de *pallets*" e "porta *pallets*" foi negado, por voto de qualidade, vencidos os Cons. Augusto Fel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, sendo designada para redigir o voto vencedor a Cons. Mara Cristina Sifuentes.

Apesar de serem distintas as alegações de defesa nos citados processos (no presente processo, *v.g.*, não alega a defesa que o *pallet* decorre de cumprimento de norma sanitária, nem sustenta a fiscalização que deveria haver ativação do bem), tais precedentes revelam que o tema ainda não é devidamente assentado no CARF. Na Câmara Superior de Recursos Fiscais, por exemplo, há precedentes reconhecendo créditos para *pallets* (Acórdãos n. 9303-008.216, n. 9303-008.048 e n. 9303-006.068) ou rechaçando o crédito (Acórdãos n. 9303-006.107 e n. 9303-005.813), dependendo da situação concreta (*v.g.*, serem os *pallets* do tipo *one way*, ou ativados, ou usados por razões sanitárias na indústria de alimentos), e das razões de defesa e da imputação fiscal. Também cabe destacar que não guarda vínculo necessário com a presente discussão a alegação inaugural de defesa (quer se refira a *pallets* ou lacres), em sede recursal, sobre ser pretensamente pacífica a jurisprudência do CARF sobre embalagens.

No presente processo, a imputação fiscal restringe-se à acusação e que os *pallets* são utilizados para produtos acabados, e que, por essa razão, não podem ser classificados como insumos. Não há, por nenhuma das partes, considerações sobre ativação ou normas sanitárias. E a acusação de que o uso dos *pallets* é restrito a produtos acabados não é contestada pela defesa. Pelo contrário, a defesa sustenta que os custos de produção devem abranger até o momento em que o "produto está pronto para venda", invocando dois precedentes de turma especial do CARF (precedentes estes que fazem referência a questão sanitária na área de alimentos).

Assim, a discussão travada no presente processo se resume a serem ou não enquadrados como insumos *pallets* usados inequivocamente em etapa posterior ao processo produtivo. E, em relação a essa questão não temos dúvida pela manutenção da glosa, visto que tais bens, presentes em etapa posterior ao processo produtivo, não podem ser enquadrados como insumos.

Portanto, diante da peculiaridade do caso concreto, os precedentes citados são apenas ilustrativos, pois não se amoldam ao aqui analisado, havendo coincidência apenas do item (*pallets*), mas não das condições fáticas analisadas (à exceção do Acórdão n. 9303-006.107, no qual a razão pela negativa de crédito foi exatamente o fato de que os *pallets* são empregados em período posterior ao encerramento do processo produtivo).

Pelo exposto, deve ser mantida a glosa sobre *pallets* de madeira.

2.2. Da energia elétrica

Em relação a **"Energia Elétrica (consumo)"** e a **"Energia Elétrica 13,8KV Demanda"**, entendeu a fiscalização que, em função de haver diferença entre "demanda contratada" e "demanda consumida" de energia elétrica, e da Solução de Consulta SRRF06/Disit n. 14/2013, é vedada a apropriação de créditos com base na potência garantida contratada, cabendo a tomada de créditos apenas em relação à energia consumida, conforme o texto expresso nas leis de regência.

Em análise do contrato de fornecimento de energia, vigente para 2010/2011, com a COPENE (atual "BRASKEM"), percebeu a fiscalização que havia na composição do custo total de energia elétrica uma parcela relacionada a "reserva de carga contratada" (ou, ainda, "demanda contratada", ou "potência garantida" de energia elétrica), cuja cobrança independe do consumo efetivo medido no período de faturamento. Como se depreende do contrato (fl. 1202):

> *"07.5 - A ACRINOR se compromete a* ***pagar*** *à COPENE,* ***como valor mínimo devido no período do faturamento****,* ***a importância resultante da aplicação da parcela de demanda*** *dos preços estabelecidos no Anexo A para cada um dos dois pontos de entrega, vigente na época do fornecimento,* ***sobre as correspondentes demandas faturáveis****.*
>
> *.....*
>
> *07.6 -* ***Em adição*** *à parcela de que trata o item 07.5, a ACRINOR* ***pagará*** *à COPENE* ***a importância resultante da aplicação da parcela de consumo*** *dos preços estabelecidos no Anexo A, vigente na época do fornecimento,* ***sobre o consumo*** *de ENERGIA ELÉTRICA* ***medido*** *no período de faturamento." (grifos no original)*

Em sua defesa, a empresa arguiu que, por ser de grande porte, possui contratos de fornecimento de energia elétrica ("demanda contratada") junto à COPENE, sendo a "reserva de capacidade" (cf. Resolução Normativa ANEEL n. 414/2010) a demanda de potência ativa obrigatória e continuamente disponibilizada pela concessionária no ponto de entrega, e que deve ser integralmente paga, e complementada, se houver excedente, e não houve comprovação e que a empresa não tenha consumido a demanda contratada. Mas, ainda que parte não tenha sido efetivamente consumida, há direito ao crédito, pois o custo não deixa de ser necessário ao desenvolvimento da atividade econômica. Cita ainda precedentes da turma especial do CARF sobre o tema (Acórdãos n. 3803-003.595 e n. 3802-004.256).

Percebeu o julgador de piso que a afirmação de defesa encontra contraposição no próprio texto do contrato, e que a simples análise das notas fiscais demonstra a insubsistência das alegações da impugnante. Nas palavras do julgador da DRJ (fls. 1579/1580):

> *"Tome-se, como exemplo, a nota fiscal eletrônica nº 000046001, anexada à fl. 581. O valor total dessa nota fiscal é de R$ 139.418,21. Desse montante, R$ 121.689,59 corresponde a "energia elétrica" e R$ 17.728,62 corresponde a "energia elétrica 13,8 KV demanda". Não tem sentido alegar que a*

> *demanda seria um consumo mínimo contratado e o excedente seria pago, quando na verdade esse consumo mínimo é quase sete vezes menor do que o valor excedente. Essa situação se repete em todas as notas fiscais de energia elétrica anexadas aos autos (fls. 580/638).*
>
> *Na verdade, de acordo com o art. 2º, inciso XXI, da Resolução Normativa Aneel nº 414, de 2010, citado pela própria impugnante, a definição de demanda contratada é a seguinte:*
>
> > *XXI – demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente* ***disponibilizada*** *pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW); [grifo acrescido]*
>
> *Por esse dispositivo, resta claro que a demanda contratada é a demanda de potência ativa* ***disponibilizada*** *pela distribuidora. Logo, não se trata de energia consumida" (na sequência, o julgador de piso traz considerações sobre a definição de potência e a distinção entre "demanda de potência" e "consumo mínimo")*

Após as considerações da instância julgadora de piso, a defesa simplesmente reproduz o teor da impugnação, sem nada agregar.

O recurso voluntário, então, não contrapõe os argumentos externados pela DRJ, mas simplesmente os ignora, reiterando *in totum* a impugnação já analisada.

É de se recordar que se está aqui a tratar de tomada de crédito demandada com fundamento no inciso III/IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que versam sobre energia elétrica "***consumida*** *no estabelecimento da pessoa jurídica*", e que nenhum dos precedentes citados, das turmas especiais do CARF, versa exatamente sobre o assunto. Aliás, ao tratar exatamente do tema da "demanda contratada", turma especial deste CARF recentemente negou o direito ao crédito:

> *"INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua estreita relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo contribuinte. Em outras palavras,* ***o conceito de insumos pressupõe o consumo de bens ou serviços no contexto do processo produtivo, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo*** *- salvo exceções legais explícitas."*
>
> *Acordam os membros do colegiado ... II) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação as demais matérias. Vencidos os Conselheiros Müller Nonato Cavalcanti Silva e Márcio Robson Costa que reconheciam o direito aos créditos em relação aos gastos com* ***energia elétrica com demanda contratada****, ..."*

(Acórdão n. 3003-000.038, Rel. Cons. Muller Nonato Cavalcanti Silva, qualidade, vencidos o relator e o Cons. Márcio Robson Costa, sessão de 12.dez.2018) (grifo nosso)

Sobre o tema, espelho o entendimento da decisão de piso, sequer enfrentado especificamente pela defesa, que insistiu na tese inaugural (enfrentada a contento pelo julgador *a quo*) de que a demanda de potência se referiria a item efetivamente consumido, e de que não haveria prova de que parte da energia não tenha sido efetivamente consumida, ou, alternativamente, de que ainda que não fosse consumida, haveria direito ao crédito.

Como exposto, cada um desses argumentos ruiu por terra após a decisão de piso, e sequer foi objeto de tentativa de reconstrução pela defesa, que entendia pela manutenção de sua higidez.

Recordo, por fim, que não estão sendo glosados pela fiscalização valores referentes a energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, mas apenas os valores referentes a "demanda", que, reitere-se, independe das medições de consumo, como se lê no próprio contrato anexado aos autos.

Em face do exposto, e do comando do citado texto legal da legislação de regência das contribuições, deve ser mantida a glosa em relação a "Energia Elétrica (consumo)" e a "Energia Elétrica 13,8KV Demanda".

2.3. Das "Despesas de Aluguel de Máquinas e Equipamentos"

As glosas em relação a itens incluídos pela empresa como "Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica" agrupam dezenas de itens que sequer se relacionam a aluguel: **"débito direto", "serviços de manutenção predial", "serviços de montagem, pintura, isolamento e revestimento", "serviço de manutenção preventiva e corretiva nos aparelhos de ar condicionado", "Inspetor de Equipamento Pleno", "Serviços de Projetos de Desenhos Industriais", "Arquivista técnico", "Prestação de serviços de assessoria pertinentes à função segurança industrial", "Prestação de serviços de elaboração e distribuição de refeições", e "Locação de Sanitários Químicos"**. Sobre tais itens sustentou a fiscalização que não se enquadram como aluguel de equipamentos e nem podem gerar créditos como serviços (detalhamento às fls. 1206 a 1211).

Em sua defesa, a empresa alegou, na impugnação, que as glosas foram efetuadas nas contas 442250, 442150 e 444199 do "Livro Diário Auxiliar", por não indicarem a procedência do crédito ou não se enquadrarem como "aluguel de máquinas e equipamentos", cabendo mencionar que a empresa trabalha com a estrutura contábil de centro de custos, sendo que as contas que iniciam com os números 3 e 4 estão diretamente vinculadas a seu processo produtivo, ainda que não estejam vinculadas a aluguel de máquinas e equipamentos, e que a fiscalização, no caso, desconsiderou o Princípio da Verdade Material. Para demonstrar que o trabalho fiscal foi deficiente, a defesa exemplifica (fl. 1350), em relação ao período autuado, com: serviços de inspeção de equipamento, destacando que faz jus ao crédito, ainda que a classificação contábil esteja incorreta.

A simples leitura dos itens glosados deixa patente que não se tratam (diga-se, nenhum deles) de "Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica". E a defesa o reconhece, afirmando que "*alguns serviços contratados e utilizados para fins de creditamento do PIS e da COFINS não se encaixam no conceito de 'aluguel de máquinas e equipamentos', sendo, contudo, serviços essenciais ao desenvolvimento da*

atividade comercial da impugnante". Apesar de usar o termo "alguns", a defesa não aponta nenhuma situação em que tenha sido glosado algo que efetivamente corresponde a "Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica", limitando-se a relacionar serviços que gerariam créditos à fl. 1330.

Ao invés de se defender especificamente das glosas, a impugnação questiona créditos fora do período do lançamento (agosto a dezembro de 2011), salvo três itens, identificados como "Inspetor de equipamento pleno", justificados como "*serviço de inspeção de equipamento e, portanto, essencial do processo de produção de Acrilonitrila*". E, mesmo em relação a tais itens, a alegação vem desacompanhada de qualquer documentação de amparo. Repare-se que os serviços indicados como computados fora do período de lançamento padecem da mesma descrição genérica, inviabilizadora da tomada de créditos, ao desamparo de documentos comprobatórios.

Parece a empresa, ao final da impugnação deste tema (fl. 1331) entender que a diligência se presta a complementação posterior da defesa, ao demandar "*a realização de diligência fiscal, com o objetivo de apurar todas as notas glosadas, bem como para que seja dada à Impugnante a oportunidade de especificação/detalhamento dos serviços a ela relacionados*".

Veja-se que a apuração das notas glosadas foi feita pela fiscalização, e resultou na autuação, e que foi dada à empresa a oportunidade de especificação/detalhamento dos serviços, exatamente no trintídio destinado à impugnação.

Correto, assim, o julgador de piso, que reconheceu, inclusive, a aplicação da verdade material pela própria fiscalização, que aceitou créditos que estavam incorretamente contabilizados, quando a legislação que rege as contribuições não cumulativas o permitia (fl. 1583), limitando-se a glosar o não justificado ou em desconformidade com a referida legislação.

E, também aqui, o recurso voluntário limita-se a endossar a impugnação, cujo teor já foi objeto de análise, resultando na superação da tese de defesa.

Pelo exposto, voto por manter as glosas referentes a este tópico 2.3.

2.4. Das "Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda"

As glosas de "Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda" abrangem **serviços de armazenagem de insumo importado, despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima (glosados com base em planilha apresentada pela empresa – detalhes às fls. 1215 a 1218)**, por não encontrarem previsão legal para apropriação de créditos (em relação a insumos importados, mencionando as Soluções de Consulta SRRF08/Disit n. 313/2011 e a SRRF10/Disit n. 92/2012).

A fiscalização efetua ainda várias glosas **com base em "Diário auxiliar do estoque" e "Razão"): serviços de locação de estação de rádio, aluguel de rádios, serviços de pintura, isolamento e revestimento, material elétrico de uso geral, Inspetor de Equipamento Pleno, "argamassa para aplicação de piso e azulejo no sanitário masculino ADM 06" e materiais para sanitários, serviços de recuperação de vidrarias, serviços de**

inspeção, "talha pneumática com corrente (60 metros)", materiais de pintura de uso geral, cano para instalação de duchas e chuveiros, serviços de manutenção e reforma; serviços lavagem industrial, serviços gerais, materiais de manutenção, "rateio de despesas com transporte de funcionários no mês", "rateio de despesas com alimentação de funcionários", conserto de bicicletas da produção, contratação de aux. técnico de segurança, e itens não identificados, sob o fundamento de que não encontram previsão legal para apropriação de créditos (detalhamento individualizado às fls. 1219 a 1229).

Em sua defesa, a empresa afirma que as glosas foram efetuadas, entre outros, em relação a **despesas portuárias, despesa de frete e armazenagem de insumos importados e despesas "administrativas"**, alegando que o frete é necessário à atividade empresarial, não podendo ser glosadas despesas de notas de empresas transportadoras (Concórdia, Flumar e Breyner) como **despesas portuárias**, e que todos os valores de transporte em qualquer etapa do processo produtivo geram créditos. Sobre as **despesas portuárias e serviços portuários**, sustenta que não podem ser compreendidos como parte da importação, mas sim como custo da atividade empresarial, gerando créditos. E defende, ainda, que o direito ao crédito, nas leis de regência das contribuições, não está restrito a bem adquiridos no mercado interno. Sobre as glosas efetuadas com base em **"Diário auxiliar do estoque" e "Razão"**, em contas de número 442210, 442220, 442120 e 442230, entre outras, a defesa alega que se referem a aquisições de bens e serviços essenciais à atividade da empresa.

A DRJ afasta, de plano, da classificação como insumos, as chamadas "despesas administrativas", para as quais não houve defesa específica, e, em relação aos serviços portuários, expressa que as notas emitidas pelas empresas, apesar de transportadoras, destacavam a existência de "despesas portuárias", que não constituem fretes, na dicção do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Quanto à alegação que despesas portuárias constituiriam insumos, também é rechaçada pela DRJ, pois não se referem a serviços aplicados na produção ou fabricação do produto. No mais, o julgador de piso destaca que o comando legal é restrito a "armazenagem de frete na operação de venda", sendo que a importação é uma operação de aquisição, e que "*[n]o caso de insumo importado, não há geração de crédito porque, conforme § 3º, inciso I, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o direito ao crédito se aplica exclusivamente aos bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país*" (com menção ainda à Soluções de Consulta SRRF08/Disit n. 186/2010). Por fim, no que se refere às glosas do Diário Auxiliar do Estoque e do Razão, as glosas se devem a: (i) não enquadramento como insumo, por não haver relação direta com o processo produtivo; (ii) descrição genérica, não permitindo aferir se há ou não relação direta com o processo produtivo; e (iii) itens que devem ser incorporados ao ativo imobilizado, exemplificando cada um dos itens às fls. 1588/1589, e concluindo que a empresa não contrapôs especificamente as glosas, limitando-se a afirmar genericamente que os itens eram essenciais a seu processo produtivo.

No Recurso Voluntário, a empresa, inicialmente, reitera o argumento (diga-se, já superado pelo julgador de piso) de que o simples fato de as notas serem emitidas por transportadores atestaria o caráter de frete, ainda que a descrição fosse "despesas portuárias", e que o frete constitui "*insumo de sua atividade empresarial, pois, sem o deslocamento físico do insumo para fábrica ou do produto acabado para os pontos de revenda, não haveria atividade empresarial em si*" (fl. 1641).

Nesse aspecto, parece a recorrente demandar um conceito de insumo mais afeto ao imposto de renda (aliás, a empresa expressamente cita, nesse item, a legislação do IR), que não é o aqui adotado, nem o apregoado de forma vinculante pelo STJ, que não perde o norte da legislação das contribuições não cumulativas, ligadas à produção de bens e à prestação de serviços da empresa, e não a quaisquer atividades da empresa (como as "**despesas**

administrativas", em geral, e as posteriores à produção, tanto que para os fretes de venda a previsão legal se encontra em inciso diverso do referente a insumos).

O conceito de insumos, como aqui já destacado, não é tão amplo como deseja a defesa, e a previsão legal referente a fretes e armazenagem (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) não inclui rubrica descrita como "**despesas portuárias**", indicadas nos conhecimentos de transporte, e não justificadas detalhadamente pela recorrente, que se limita a entendê-las como "insumos" em sentido lato.

Seja em relação a despesas portuárias, ou despesas administrativas, esta turma de julgamento, bem assim outras, inclusive a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), já se manifestaram pela impossibilidade de tomada de crédito:

> *"CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. Em relação as despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito do Cofins ou do Pis - não cumulativo.*
>
> *Acordam os membros do colegiado dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: ... x)* ***Despesas portuárias****, despesas com armazenagem e despesas com documentação e estadias, nas operações de exportação -* ***por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso****;" (Acórdão n. 3401-003.060 a 069, Rel. Cons. Eloy Eros da Silva Nogueira, unânime – em relação ao tema, sessão de 26.jan.2016)*
>
> *"DESPESAS DE MOVIMENTAÇÃO E DE EMBARQUE DE MERCADORIAS EM ÁREA PORTUÁRIA DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA GERAR CRÉDITOS DE PIS E COFINS.* ***Por falta de previsão legal específica e por não se demonstrar que se referem a insumos necessários aos processos de produção, não geram créditos de PIS e COFINS as despesas com movimentação das mercadorias na área portuária e as despesas com o embarque dessas mercadorias****." (Acórdão n. 3401-003.030, Rel. Cons. Eloy Eros da Silva Nogueira, unânime – em relação ao tema, sessão de 25.jan.2016)*
>
> *"****DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS****. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO. A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado.* ***Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais há expressa previsão normativa para seu creditamento*** *-, são*

atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito." (Acórdão n. 3302-005.648, Rel. Cons. Walker Araújo, qualidade, vencidos o relator e os Cons. José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad, sessão de 24.jul.2018) (grifo nosso) (No mesmo sentido o Acórdão n. 3302-005.646, 647 e 649

"PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. ***PRODUTOS ACABADOS. DESPESAS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE****. O contribuinte paga de maneira global para execução de diversas* ***despesas de movimentação portuária*** *aí incluída a despesa de armazenagem do produto acabado. Como não há a individualização das despesas de armazenagem das demais despesas, não há possibilidade de seu creditamento.* ***Nem são insumos da atividade fabril e nem compreendem como despesas de armazenagem propriamente dita****." (CSRF, Acórdão n. 9303-006.718 a 729, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, maioria, vencidos em relação ao tema as Cons. Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 15.mai.2018) (grifo nosso)*

"NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ***Na legislação do Pis e da Cofins não-cumulativos, os insumos que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito****." (Acórdão n. 3201-004.298, Rel. Cons. Marcelo Giovani Vieira, unânime em relação ao tema, sessão de 23.out.2018) (grifo nosso)*

"PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS E COMERCIAIS. IMPOSSIBILIDADE. Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, ***não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo*** *e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa." (CSRF, Acórdão n. 9303-008.398, Rel. Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, unânime, sessão de 20.mar.2019) (grifo nosso)*

No que se refere a créditos demandados em relação a despesas de frete e armazenagem de insumos importados, a confusão é patente por parte da defesa, pois tais despesas não se enquadram nem no inciso referente a insumos (por força de disposição legal expressa, referida no julgamento de piso – § 3º, inciso I, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) nem no referente a armazenagem de mercadoria e frete na operação **de venda**, como destacou a DRJ (ou seja, ao contrário do que afirma a recorrente, o inciso IX é restrito à venda por parte da empresa, não tratando de importação – que corresponde a uma compra pela empresa). No mais, a jurisprudência colacionada pela defesa trata de situação distinta da especificamente analisada nestes autos.

Sobre as glosas efetuadas em relação a Diário Auxiliar do Estoque e Razão, a única alegação da empresa, em sua impugnação, como destaca o julgador de piso, é de que se referem a valores que estariam relacionados à aquisição de bens e serviços essenciais ao

desenvolvimento da sua atividade, pois vinculados a contas que englobariam custos relacionados ao seu processo produtivo.

Embora a impugnação de quatro parágrafos (fl. 1334 - aos quais agrega o recurso voluntário um parágrafo geral) não questione sequer um item glosado, especificamente, e se limite a demandar diligência (quiçá para dilação probatória), a DRJ, em homenagem à verdade material, minucia itens à fl. 1588/1589, dividindo-os nas três categorias aqui já referidas: (i) não enquadramento como insumo, por não haver relação direta com o processo produtivo; (ii) descrição genérica, não permitindo aferir se há ou não relação direta com o processo produtivo; e (iii) itens que devem ser incorporados ao ativo imobilizado.

Examinando a lista (i), e adotando o conceito de insumos aqui fixado, mais amplo que o albergado pelo julgador de piso, ainda assim mantenho o teor da decisão da DRJ, em relação aos 20 itens ali mencionados como desenquadrados do conceito de insumos (recorde-se, nenhum deles questionado especificamente pela recorrente), por não verificar o preenchimento dos critérios de essencialidade e relevância restritos ao processo produtivo (atividade econômica da empresa):

> *1. material elétrico de uso geral, tais como lâmpadas, conectores, abraçadeiras, relés de proteção, reatores de tensão, suporte para lâmpada, fita isolante, barra borne, grampos, cabo de energia, tampa defletora, fusíveis, plugs, cordoalha;*
>
> *2. serviço de manutenção preventiva e corretiva do sistema de ar condicionado central;*
>
> *3. galão de tinta Rethane;*
>
> *4. cimento Portland;*
>
> *5. rateio de despesas com alimentação dos funcionários fábrica no mês;*
>
> *6. rateio de despesas com transporte de funcionários no mês;*
>
> *7. serviço de manutenção automotiva – Auto-elétrica DJ (manutenção saveiro, manutenção caminhão bombeiro);*
>
> *8. serviço de locação de materiais e mão de obra (andaimes);*
>
> *9. serviço de recapeamento asfáltico das pistas de entra e internas da Acrinor;*
>
> *10. serviço de locação de estação de rádio na sala de controle;*
>
> *11. materiais de pintura de uso geral: pincéis, rolo de lã, tinta epoxi;*
>
> *12. molas automáticas para uso em portas;*
>
> *13. bateria automotiva para veículo de combate a incêndio;*
>
> *14. cadeados;*
>
> *15. resistência para chuveiro Lorenzetti;*

16. argamassa para aplicação de piso e azulejo no sanitário masculino no ADM 06;

17. super cano branco para instalação de duchas e chuveiros;

18. acessório Astra, entrada hidráulica, ref. HE 263/N, para uso vaso sanitário com descarga acoplada (para ser utilizado na descarga do sanitário feminino do ADM 06);

19. válvula tipo bóia para ser utilizada na caixa d'água do prédio ADM 02 e ADM 07; e

20. aluguel de 20 rádios para Parada e de baterias (lition) para rádios EP450 a serem utilizados durante a Parada.

Na lista (ii), referente a itens com descrição genérica, entendo que a ausência de colaboração da recorrente menoscaba igualmente a verdade material, nos moldes descritos ao início deste voto, não cabendo ao julgador, ainda que em nome da verdade material, suprir a falta de especificidade das razões de defesa, que, sabendo que a DRJ havia confirmado a negativa de crédito por falta de detalhamento (que, diga-se, vinha desde o procedimento fiscal), sequer moveu esforços para promover o demandado detalhamento, confiando em pretensa diligência a lhe devolver prazo processual que teve oportunidade de fruir por duas vezes, na impugnação e no recurso voluntário.

Por fim, no que se refere á lista (iii), acorda-se com a decisão de piso no sentido de que os bens constituem ativo imobilizado.

Assim, devem ser mantidas as glosas em relação a este tópico 2.4.

Das Considerações Finais

Na impugnação, há ainda menção a dois temas: (a) receita referente a outubro/2011 (fls. 1334/1336); e (b) créditos objeto de pedidos de ressarcimento (fls. 1336/1338).

A DRJ enfrenta ambos os temas, dispondo, em relação ao primeiro (fls. 1589/1590), que a impugnante reitera o alegado no curso da fiscalização, que foi confrontado pela fiscalização, nada contrapondo a empresa ao que agregou o fisco na autuação; e, em relação ao segundo, que abusiva não foi a glosa, mas o procedimento da empresa buscando utilizar duas vezes saldo de crédito em dois pedidos de ressarcimento distintos (fls. 1590/1591).

Comparando-se o recurso voluntário interposto à impugnação anteriormente apresentada (e enfrentada pela DRJ), em relação ao tema "a", percebe-se que os textos são idênticos. E, no que se refere ao tema "b", há diferenças apenas em relação a dois parágrafos (além da troca de "julgador" por "conselheiro", e do acréscimo de um "ocorre que"), um parágrafo agregando meses, e outro informando o resultado da decisão de piso.

Assim, mais uma vez a empresa, no presente contencioso, mantém suas razões de defesa originais, opostas à autuação, e não ao decidido pela instância de piso, que sequer é enfrentado.

Portanto, e concordando com os argumentos expostos na decisão *a quo*, em relação a tais temas, endosso seu teor, que não foi objeto de enfrentamento pela defesa, já recordando que nenhum dos dois temas aqui referidos sofre influência da divergência entre o conceito de insumos adotado por este tribunal administrativo e aquele albergado pela DRJ quando do julgamento de piso.

Por certo que os montantes lançados pela empresa a título de receita em outubro/2011, divergindo a Escrituração Fiscal Digital do DACON, justificada como derivada de notas de crédito em decorrência de preços faturados a maior erroneamente (o que não foi demonstrado/comprovado) em vendas efetuadas à Companhia Brasileira de Estireno (CBE), do mesmo grupo econômico, não dão guarida probatória, nem certeza ou liquidez ao crédito. O que verifica a DRJ é que o autuante trouxe diversos argumentos (cada um deles suficiente à prova do alegado pelo fisco) pelos quais as vendas à CBE não foram feitas com valor a maior (fl. 1590), nenhum deles especificamente enfrentado pela defesa.

E, sobre o argumento da empresa de que efetuou pedido de ressarcimento (ainda não analisado em definitivo) em relação a crédito que depois utilizou como desconto na apuração das contribuições não cumulativas, o que ensejaria abusividade da glosa, esclareceu o julgador de piso, com amparo na legislação e regência, que "*[u]ma vez feito o pedido de ressarcimento a consequência lógica e necessária é que ela não pode mais utilizar tais créditos como descontos na apuração das contribuições*" (fl. 1591). Correta, assim, a glosa, pois, ainda que existente de fato o crédito, ele seria alocado ao pedido de ressarcimento. A aparente agregação de períodos e de outro pedido de ressarcimento no recurso voluntário em nada muda esse cenário. Destaca, outrossim, ainda mais, que a duplicidade parte da empresa, que demanda por duas vezes o mesmo crédito, que, se existente, será eventualmente destinado aos pedidos de ressarcimento, não cabendo sua discussão nestes autos.

Não havendo mais temas contenciosos, cabe consolidar o decidido ao longo deste voto, no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para reverter as glosas em relação a nitrogênio (gasoso e líquido) e peróxido de hidrogênio.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan