



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.900064/2014-15
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.311 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de novembro de 2021
Assunto PIS COFINS INSUMOS
Recorrente OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3402-003.309, de 23 de novembro de 2021, prolatada no julgamento do processo 13502.900062/2014-18, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento do PIS e da COFINS não cumulativos vinculados à Receita de exportação. A mesma informação fiscal constante dos presentes autos foi elaborada em outros processos da mesma pessoa jurídica.

Como indicado na referida informação, foram glosados créditos no período correspondente aos bens e serviços utilizados como insumo. A fiscalização se respaldou no conceito de insumo das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 e adentra em cada parcela glosada no termo de verificação fiscal. Nos termos da Informação Fiscal, foram glosadas as seguintes parcelas:

Energia Elétrica 13,8 KV Demanda:

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.311 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.900064/2014-15

20. No entender desta Fiscalização, o “Contrato de Reserva de Carga e Fornecimento de Energia Elétrica entre Copene (atual Braskem) e Oxiteno” demonstra haver na composição do custo total de Energia Elétrica um componente relacionado a “reserva de carga contratada” (ou, ainda, “demanda contratada” ou “potência garantida” de energia elétrica).

(...)

38. Nesses termos, **as parcelas discriminadas nas Notas Fiscais (NF) a título “Energia Elétrica 13,8 KV Demanda” serão objeto de glosa, uma vez que sua apropriação carece de previsão (autorização) legal, por não corresponder a energia elétrica efetivamente consumida (obs.: aplica-se ao caso, inclusive, o princípio da especificidade da lei), conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.**

Vapor 42 kg/cm2 Demanda

(...) 25. Nesses termos, as parcelas discriminadas nas Notas Fiscais (NF) a título “Vapor 42 kg/cm2 Demanda” serão objeto de glosa, uma vez que sua apropriação carece de previsão (autorização) legal, por não corresponder a energia térmica, sob a forma de vapor, efetivamente consumida (obs.: aplica-se ao caso, inclusive, o princípio da especificidade da lei). Conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.

Pallet de Madeira/Wood Pallet/Cantoneira de Madeira/Capa de Pallet

26. No entender desta Fiscalização, tendo em vista, em particular, visita técnica realizada no curso de procedimento fiscal anterior, os itens em questão servem apenas para conferir maior sustentação/estabilidade as “embalagens do produto” propriamente ditas, seja durante movimentação no interior da Unidade Fabril, seja durante transporte para os clientes, aquelas, sim, compostas, por exemplo, de grandes caixas de papelão, em formato octagonal, no interior das quais são então inseridos os “bigbag” que, por sua vez, recebem o produto fabricado.

27. Assim, os itens em questão servem exclusivamente para conferir maior sustentabilidade, rigidez, facilitando, portanto, o empilhamento, carregamento e transporte dos produtos embalados, procedimentos esses executados, inclusive, após conclusão do processo produtivo.

28. Dessa forma, os créditos computados em decorrência das aquisições de “Pallet de Madeira/Wood Pallet/Cantoneira de Madeira/Capa de Pallet” serão objeto de glosa, conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.

Água Potável:

29. Segundo informações extraídas no curso de procedimentos fiscais anteriores e esclarecimentos prestados em visita técnica, **a água potável é utilizada exclusivamente para consumo humano nas Unidades da Empresa**, razão pela qual as aquisições efetuadas a esse título, computadas como crédito, serão glosadas, conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.

Lacre de Segurança para Carretas

30. Segundo informações contidas nas planilhas apresentadas pelo contribuinte e esclarecimentos prestados em visita técnica realizada no curso de procedimento fiscal anterior, **o lacre é aplicado nas carretas para transporte de produtos a granel**. Assim, no entender desta Fiscalização, este item visa garantir a integridade da carga (produto) no traslado entre a Fábrica da Oxiteno (vendedor) e o cliente (adquirente).

31 Nesse sentido, os créditos computados em decorrência de aquisições de “lacre de segurança para carretas” serão glosados, conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.

Hipoclorito de Sódio:

32. De acordo com as informações colhidas em procedimentos fiscais anteriores, o produto é utilizado como “*bactericida para água de resfriamento das Unidades Produtivas*”. Sendo o produto aplicado na Área de “Utilidades”, especificamente em “Torres de Resfriamento”, ainda que para fins de garantir a qualidade da água de resfriamento, esta sim, utilizada nas Unidades Produtivas, no entender desta Fiscalização não teria relação (ação) direta com o processo produtivo.

33. Nestes termos, os créditos computados em decorrência de aquisições de “*hipoclorito de sódio*” serão objeto de glosa.

Produtos da KURITA:

34. Segundo informações colhidas em procedimentos fiscais anteriores, os produtos do Fabricante “*Kurita do Brasil Ltda*”, como por exemplo: KURITA OXA 101, KURITA OXM 203, KURIROYAL F 539, KURITA BC 362, KURIZET A 513, KURIROYAL S 555, são utilizados para tratamento de água, seja para geração de vapor nas caldeiras, seja para resfriamento dos equipamentos das Unidades Produtivas. Portanto, no entender desta Fiscalização, na mesma linha de raciocínio adotada para o item anterior, tais produtos não têm relação (ação) direta, mas sim indireta, com o processo produtivo.

35. Assim sendo, os créditos computados em decorrência de aquisições de produtos do Fabricante “*Kurita do Brasil Ltda*”, para fins de tratamento de água, serão glosados.

Ácido Sulfúrico (H₂SO₄) e Hidróxido de Sódio (NaOH):

36. A partir das informações extraídas das planilhas e do Laudo Técnico apresentados, bem como da visita técnica realizada no curso de procedimento fiscal anterior, restou claro que tais produtos são utilizados no processo produtivo: na regeneração de resinas (tanto o H₂SO₄, quanto o NaOH) e como catalisador de reação (no caso do NaOH), mas também no Tratamento de Efluentes, etapa posterior ao processo produtivo.

37. Assim sendo, o contribuinte foi demandado, por meio do TIF n.º 004, datado de 08/02/2017, com ciência, por via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR), em 10/02/2017, no sentido de apresentar informações (devidamente segregadas) quanto às parcelas aplicadas no Processo Produtivo (propriamente dito) e no controle de PH dos Efluentes, tendo encaminhado, em petição postada em 13/03/2017, “Declaração” discriminando os percentuais de utilização dos 2 (dois) produtos tanto no “Tratamento de Efluentes”, como também na “Produção”, em relação ao consumo total mensal. Dessa forma, os percentuais empregados no “Tratamento de Efluentes” foram aplicados as respectivas aquisições efetuadas em cada mês, para fins de quantificação da parcela desses produtos a ser objeto de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.

Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica

38. Com base nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, constatou-se que foram computados créditos sobre “entradas”, cujos os respectivos documentos fiscais (NF e/ou Fatura) demonstram tratar de cobranças implementadas por concessionárias sobre “encargos pelo uso do sistema de transmissão de energia elétrica”. Assim, observadas as considerações feitas no item 34.1, no entender desta Fiscalização tais valores devem ser glosados, uma vez que não correspondem ao consumo efetivo de energia elétrica.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.311 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.900064/2014-15

39. Pela leitura do art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), do art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS/Pasep), é direta a conclusão que a permissão para que uma pessoa jurídica apure créditos calculados sobre os dispêndios com energia elétrica (e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor) a serem descontados das apurações mensais das contribuições sociais em pauta, no regime não cumulativo, **somente se aplica quando a energia elétrica seja consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica**. A metodologia de cálculo de tais créditos é dada pelos §§1º, II, dos mesmos artigos destas mesmas Leis, ao dispor que o crédito será calculado sobre os dispêndios com energia elétrica incorridos no mês, despesa esta que, segundo o inciso II do §3º, deve ser paga ou creditada a pessoa jurídica domiciliada no País. Assim, os encargos de uso do sistema de transmissão deverão ser glosados por não corresponderem a efetivo consumo de energia elétrica, conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.

Serviços de Tratamento de Efluentes Líquidos

40. De acordo com as planilhas apresentadas pelo contribuinte, constatou-se que foram computados créditos sobre “entradas”, cujos os respectivos documentos fiscais (NF e/ou Fatura), quando apresentados, demonstram tratar de cobranças implementadas a título de “serviços de tratamento de efluentes líquidos”. Dúvidas não há de que tais despesas não tem relação direta/indireta com o processo produtivo, razão pela qual devem ser glosadas, conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.

“Serviços de Frete”

41. A partir das planilhas apresentadas constatou-se um rol de créditos computados a título de “serviços de frete”, os quais correspondiam, a rigor, a serviços de natureza diversa, conforme demonstrado nos documentos fiscais apresentados em atendimento a amostragem efetuada.

42. Os serviços prestados pelo fornecedor LIS Transportes e Turismo Ltda referem-se ao transporte de pessoas (estudantes e estagiários e etc), vide, de forma exemplificativa, NF nº 335, 376, 368, 421.

43. Os serviços prestados pelo fornecedor SGS do Brasil Ltda referem-se ao controle de embarque de produtos acabados e ao controle no desembarque de produtos importados vide, de forma exemplificativa, NF nº 490, 491, 581, 600;

44. Os serviços prestados pelo fornecedor Turim Transportes e Turismo Ltda referem-se ao transporte de funcionários ADM/TURNO, vide, de forma exemplificativa, NF nº 6336, 6405, 6478

45. Os serviços prestados pelo fornecedor S. Magalhães SA referem-se a encargos na exportação de produtos, tais, como, comissões, desembarque, vide, de forma exemplificativa, NF nº 75578 e 75802;

46. Os serviços prestados pelo fornecedor Empresa de Transportes Santana e São Paulo Ltda referem-se ao transporte de funcionários, vide, de forma exemplificativa, NF nº 6549, 6550 e 6675;

47. Por certo, tais serviços não podem ser considerados como “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”, razão pela qual os correspondentes valores devem ser objeto de glosa, conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.

48. Em 25/06/2014, foi enviado a interessada Termo de Intimação Fiscal solicitando, por amostragem, diversas notas fiscais/conhecimento de transporte com a finalidade de confirmar o crédito solicitado. Quando do seu atendimento, a interessada não

apresentou documento fiscal do fornecedor JAPKS EMPRESA DE TRANSPORTES LTDA. Assim, os valores relativos a este fornecedor serão glosados, conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal.

“Materiais de Uso e Consumo – CFOP 1556 e 2556”

49. As planilhas apresentadas pelo contribuinte demonstram ter sido computados diversos créditos decorrentes de aquisições relacionadas a “materiais de uso e consumo” - CFOP 1556 e 2556.

50. Por similitude, tais créditos podem ser discriminados em subgrupos: .

Materiais p/a Construção Civil/Edificações Industriais: barras; chapas; vidro; cimento e agregados; madeiras e derivados; grades de piso; tintas, pregos; materiais de construção – misc.; brita, ferragens em geral, emulsão asfáltica, água e esgoto, trincos e ferraduras; etc.

.Materiais p/a Montagem Elétrica: eletrodutos; abraçadeiras de fixação; fusíveis; bateria recarregável; cabos flexíveis; lanterna; lâmpadas de diversos tipos; disjuntor; interruptor simples; reator p/a lâmpada; fita isolante, Abraçadeira p/ Lâmpada Fluorescente ; etc.

.Materiais, Equipamentos e Consumíveis utilizados em Laboratório: diversos tipos de reagentes; solução metanólica; pipeta; silicagel, proveta; funil de separação, eletrodos medidores de pH, pisseta, becker; vidro de relógio, materiais p/a cromatografia; microseringa, equipamentos de proteção individual (EPI's); lâmina de filme, papel de filtro, erlenmeyer, cubeta, etc. .Fardamentos, Materiais e Equipamentos de Proteção Individual: uniformes profissionais (calças, camisas, macacão, etc.); aventais; botinas; luvas de diferentes tipos; protetor auricular, óculos de segurança; protetores auriculares; respirador semi-facial; capacete de segurança; capa de proteção p/a chuva; cartucho para amônia, ; cinto p/a válvula reguladora; válvula controladora p/a ar respirável arco fill; cartucho p/a vapores orgânicos; máscara descartável p/a proteção contra poeira, cracha; cinto de segurança, capa protetora da caixa de mascara autonoma, etc.

.Materiais p/veículos: gasolina aditiva/comum, lubrificantes e abastecimento; componentes de veículos; etc.

.Materiais de uso geral: vaso sanitário c/ caixa acoplada; segurança e sinalização – misc., materiais diversos - misc; ventiladores; purificadores de água; radiocomunicação, artigos para brinde; refrigeração; trincos e ferraduras ; artigos de escritório em geral; bandeiras e galhardetes, tijolo telha e ladrilho, artigos domésticos e comerciais, equip.de limpeza, manuais , sobressalentes para informática, controlador universal de processo aplicação fritadeira refeitório, palheta de café, copo descartável, bateria, couros e plásticos, artigo de escritório, refrigeração, forma para bolo, capa cilindro, rádio transceptor portátil, cercas e telas, madeiras e derivados, pilha alcalina, protetor descartável para assento sanitário, saca pino, relógio modelo masculino, comunicação, garrafa térmica, marcador para cabos, painéis, papel A4, pegador para salada, purificadores e filtros, saladeiras, tecidos, lixeira com pedal, gás freon, eletricidade e iluminação, diversos tipos de chave, aparelho telefônico para mesa, adesivos naturais e sintéticos, condicionamento de ar, etc.

.Materiais de Consumo Humano: água mineral; kit natalino, café granulado; leite em pó; refeições; alimentos e bebidas, açúcar sacó, etc.

.Materiais de Ambulatório: seringas; vacinas; medicamentos em geral; etc.

51. Assim, tais itens, seja pela sua própria natureza ou aplicação, não podem ser tratados como insumos aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; motivo pelo qual os respectivos valores devem ser objeto de glosa, conforme planilha de glosa, vide anexo 01 deste presente Termo de Verificação Fiscal

(...)

Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação) (linha 09 – DACON, Fichas 06A e 16A).

61. Visando atender ao solicitado no Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), o contribuinte apresentou planilhas (345_depre_MMAAAA), **diga-se extremamente genéricas, contendo coluna informativa de descrição do bem, em relação a qual se percebe a indicação de uma infinidade de itens os quais seu cômputo a título de “máquinas , equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para produção de bens destinados à venda”, para fins de gerar créditos na forma de depreciação,** é algo que, no mínimo, causa total estranheza. (...)

62. Acrescente-se também a inexistência, nas citadas planilhas (345_depre_MMAAAA), da comprovação dos pretensos equipamentos, máquinas e outros bens incorporados ao ativo imobilizado serem utilizados no processo produtivo para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços conforme determina a legislação de que trata a demanda. **É condição sine qua non para geração de crédito das contribuições que os equipamentos, máquinas e outros bens incorporados ao ativo imobilizado estejam envolvidos diretamente com o processo produtivo.** (grifei)

Com fulcro nessa informação fiscal, foi proferido o despacho decisório reconhecendo em parte o direito creditório em favor do sujeito passivo. Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade visando o reconhecimento integral do crédito, julgada improcedente pelo acórdão ementado nos seguintes termos:

GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. NULIDADE. Não existindo nos autos qualquer demonstração da existência de preterição ao direito de defesa de pessoa jurídica requerente e tendo o procedimento fiscal sido desenvolvido e concluído por autoridade competente, não há como se determinar a nulidade do feito.

GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. ÔNUS DA PROVA. A diligência ou a perícia não pode se prestar para a produção de prova com aptidão de ser colhida e carreada aos autos pelo próprio contribuinte, prestando-se para a confirmação de tese por ele apresentada, tratando-se de encargo de exclusiva responsabilidade da defesa.

SALDO CREDOR DE EXERCÍCIO ANTERIOR DISCUTIDO EM OUTRO PROCESSO. SOBRESTAMENTO DO PRESENTE JULGAMENTO. JUNTADA DOS AUTOS. O que a legislação processual fiscal determina é que os autos de infração e as notificações de lançamento, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova (§ 1º do art. 9º do PAF), medida que se mostrou adotada neste processo, relacionados ao PIS/Pasep e à COFINS, o que inviabiliza o acatamento do sobrestamento deste julgamento, assim como a juntada de ambos os processos.

(...)

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, além dos serviços prestados por

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.311 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.900064/2014-15

pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada desta decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese:

(i) No mérito, após a identificação do processo produtivo da empresa e o novo conceito de insumo definido pelo Superior Tribunal de Justiça afastando a restrição do crédito com base nas Instruções Normativas, a empresa sustenta a validade dos créditos tomados:

(i.1) de bens utilizados como insumos [trazendo considerações específicas quanto a cada um, quais sejam, ; “Energia Elétrica 13,8 KV Demanda”, “Vapor 42 km/cm2 Demanda”, “Pallet de Madeira/Wood Pallet/Cantoneira de Madeira/Capa de Pallet”, “Lacre de Segurança para Carretas”, “Hipoclorito de Sódio”, “Produtos da KURITA”, “Ácido Sulfúrico (H2SO4) e Hidróxido de Sódio (NaOH)”, “Serviços de Tratamento de Efluentes Líquidos”, “Serviços de Frete”, “Materiais de Uso e Consumo”, e “Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica”.

(ii) Quanto aos créditos sobre bens do ativo imobilizado, a contribuinte busca elucidar as planilhas por ela apresentadas que não foram consideradas como provas hábeis pela fiscalização. Segundo a empresa, com as explicações apresentadas, não contestadas pela DRJ, essas planilhas comprovam a vinculação dos bens aos seu processo produtivo;

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Contudo, o processo não se encontra suficientemente instruído para julgamento, razão pela qual proponho sua conversão em diligência nos termos a seguir.

I – DA EXTENSÃO DO CONCEITO DE INSUMO E SEU REFLEXO SOBRE AS GLOSAS PERPETRADAS NO PRESENTE PROCESSO

Como relatado, parte dos valores glosados pela fiscalização se referem aos bens e serviços utilizados como insumo, tendo a fiscalização se baseado no conceito mais restritivo de insumos previsto nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004. Diante disso, a fiscalização justificou as glosas autuadas com fulcro na ausência de fundamento legal para tanto e pelo fato de não serem diretamente utilizadas no processo produtivo.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.311 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.900064/2014-15

Como é assente, as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes*" (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.¹²

Cumprе mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "*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*" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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 A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "*Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.* Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

² Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 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.*" (grifei)

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.311 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.900064/2014-15

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. (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”**.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

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

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.311 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.900064/2014-15

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.

Em sua defesa, o contribuinte traz explicação de seu processo produtivo e sustenta que cabem ser incluídos no conceito de insumo os bens glosados, inclusive de energia elétrica e de armazenagem:

- Quanto aos créditos tomados de bens utilizados como insumos: “Vapor 42 km/cm2 Demanda”, “Pallet de Madeira/Wood Pallet/Cantoneira de Madeira/Capa de Pallet”, “Lacre de Segurança para Carretas”, “Hipoclorito de Sódio”, “Produtos da KURITA”, “Ácido Sulfúrico (H₂SO₄) e Hidróxido de Sódio (NaOH)”, “Serviços de Tratamento de Efluentes Líquidos”, “Serviços de Frete”, “Materiais de Uso e Consumo”,
- Quanto às despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica: “Energia Elétrica 13,8 KV Demanda”, e “Encargos pelo uso do sistema de transmissão de Energia Elétrica”.

Com isso, observa-se que a fiscalização não admitiu como válida a tomada de crédito de despesas informadas como incorridas pela Recorrente com base em uma justificativa restritiva do crédito que não mais procede diante da corrente intermediária elucidada acima, que exige uma vinculação entre as despesas glosadas e a atividade realizada pela Recorrente. E atentando-se pelos documentos e informações constantes dos autos, cabe à fiscalização identificar quais as parcelas que não se enquadram no conceito de insumo na forma do Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, na Nota Técnica PGFN n.º 63/2018 e no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170 e quais eventualmente cabem ser revisadas à luz deste novo posicionamento.

Na hipótese da fiscalização proceder com a revisão de alguma glosa, passando a admitir a validade do crédito, importante que identifique de forma clara quais foram os reflexos em cada trimestre calendário analisado.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.311 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.900064/2014-15

Cabe mencionar que análise semelhante foi solicitada no processo n.º 13502.721322/2013-18 (Resolução n.º 3301-001.251), cujas conclusões poderão ser anexadas ao presente processo para economia processual, se assim a fiscalização entender pertinente.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72³, proponho a conversão do presente do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal de origem elabore relatório fiscal conclusivo no qual analise e enfrente a documentação e as informações apresentadas nos presentes autos pela Recorrente quanto ao conceito de insumo, identificando se as glosas dos créditos cabem ser mantidas ou revistas com fulcro no Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, na Nota Técnica PGFN nº 63/2018 e no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170. Neste item, cabem ser analisados todos os itens sustentados pela empresa em seu Recurso que se enquadrariam no conceito de insumo, quais sejam “Vapor 42 km/cm2 Demanda”, “Pallet de Madeira/Wood Pallet/Cantoneira de Madeira/Capa de Pallet”, “Lacre de Segurança para Carretas”, “Hipoclorito de Sódio”, “Produtos da KURITA”, “Ácido Sulfúrico (H2SO4) e Hidróxido de Sódio (NaOH)”, “Serviços de Tratamento de Efluentes Líquidos”, “Serviços de Frete”, “Materiais de Uso e Consumo”; Na hipótese da fiscalização proceder com a revisão de alguma glosa, passando a admitir a validade do crédito, importante que identifique de forma clara quais foram os reflexos em cada trimestre calendário analisado e para os períodos subsequentes, considerando a reapuração do valor de crédito cabível.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o presente julgamento em diligência para que a autoridade fiscal de origem elabore relatório fiscal conclusivo no qual analise e enfrente a documentação e as informações apresentadas nos presentes autos pela Recorrente quanto ao conceito de insumo, identificando se as glosas dos créditos cabem ser mantidas ou revistas com fulcro no Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, na Nota Técnica PGFN nº 63/2018 e no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170. Neste item, cabem ser analisados todos os itens sustentados pela empresa em seu Recurso que se enquadrariam no conceito de insumo, quais sejam “Vapor 42 km/cm2 Demanda”, “Pallet de Madeira/Wood Pallet/Cantoneira de Madeira/Capa de Pallet”, “Lacre de Segurança para Carretas”, “Hipoclorito de Sódio”, “Produtos da KURITA”, “Ácido Sulfúrico (H2SO4) e Hidróxido de Sódio (NaOH)”, “Serviços de Tratamento de Efluentes Líquidos”, “Serviços de Frete”, “Materiais de Uso e Consumo”; Na hipótese da fiscalização proceder com a revisão de alguma glosa, passando a admitir a validade do crédito, importante que identifique de forma clara quais foram os reflexos em cada trimestre calendário analisado e para os períodos subsequentes, considerando a reapuração do valor de crédito cabível.

³ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.311 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13502.900064/2014-15

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

(documento assinado digitalmente)
Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator